

0- 795317

На правах рукописи



Тюпакова Нина Николаевна

**ФОРМИРОВАНИЕ НАЛОГОВОГО МЕХАНИЗМА
РАСПРЕДЕЛЕНИЯ ДОБАВЛЕННОЙ СТОИМОСТИ:
ТЕОРИЯ, МЕТОДОЛОГИЯ, ПРАКТИКА**

Специальность 08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит

**Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
доктора экономических наук**

Краснодар – 2011

КГФЭИ		
ВХОДЯЩИЙ №	58	01-864
«22»	06	2011г.

**Диссертационная работа выполнена на кафедре организации
производства и инновационной деятельности
ФГОУ ВПО «Кубанский государственный аграрный университет»**

Научный консультант: доктор экономических наук, профессор,
заслуженный деятель науки РФ
Нечаев Василий Иванович

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор
Майбуров Игорь Анатольевич

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КГУ



0000714580

доктор экономических наук, профессор
Вылкова Елена Сергеевна

доктор экономических наук, профессор
Перонко Иван Александрович

Ведущая организация: Государственный университет управления.
Институт налогов и налогового менеджмента.
г. Москва.

Защита состоится «5» июля 2011 г. в 13⁰⁰ часов на заседании диссертационного совета Д 212.101.05 при Кубанском государственном университете по адресу: 350040, г. Краснодар, ул. Ставропольская, 149, ауд. 231.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Кубанского государственного университета по адресу: 350040, г. Краснодар, ул. Ставропольская, 149 (читальный зал) и на сайте Высшей аттестационной комиссии Министерства образования и науки РФ <http://www.vak.ed.gov.ru>

Автореферат разослан «2» июня 2011 года

Ученый секретарь
диссертационного совета,
доктор экономических наук, профессор

С.Н. Трунин

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования обусловлена тем, что формирование эффективного налогового механизма как элемента рыночной экономики позволяет решить проблему увеличения доходов бюджетов разных уровней, регулировать социально-экономическое развитие регионов и стимулировать качественную модернизацию экономики.

В процессе экономических и политических реформ конца XX в. налоговое регулирование российской экономики осуществлялось по принципу адаптации налоговых инструментов и техники налогообложения стран с развитой рыночной экономикой к российским реалиям в условиях макроэкономической нестабильности и неразвитости основных рыночных институтов. Уникальность ситуации в России определяется тем, что развитие налоговой системы зависит не только от общемировых тенденций, но и от быстроменяющихся экономических и социальных отношений. В настоящее время в российской экономике происходит смена модели сырьевого развития на инновационную модель. Для успешной ее реализации необходимо трансформировать налоговый механизм так, чтобы он адекватно учитывал интересы государства и хозяйствующих субъектов в условиях дестабилизации глобальной экономики и ограниченных ресурсов, формирующихся в процессе создания добавленной стоимости.

Государство императивно устанавливает макроэкономические пропорции распределения ВВП с помощью налогового механизма, определяемого в финансовой науке как фискальные распределительные (перераспределительные) отношения. Эффективность использования налогового метода зависит от того, в какой мере государство учитывает внутреннюю противоречивую сущность налогов.

Одной фискальной функции налога явно недостаточно, чтобы выразить все многообразие потенциальных возможностей налоговых категорий, определить роль и значение практических форм их существования в экономической системе государства. Этим целям служит регулирующая функция. Система государственного вмешательства в рыночную экономику через налоговый механизм должна консолидировать интересы всех участников хозяйственных процессов. Общим финансовым источником является добавленная стоимость, распределяемая с помощью налогового механизма между собственниками факторов производства и государством, которое императивно устанавливает налоги, имеющие самостоятельные источники уплаты.

В условиях рыночных отношений структура налоговой системы зависит от уровня экономического развития и политической платформы органов власти во взаимосвязи со стратегией социально-экономического развития общества и определяется соотношением прямых и косвенных налогов. Прямые налоги связаны с доходами на факторы производства, а косвенные – с распределением полученных доходов на накопление и потребление. Определение источника уплаты налогов и источника для увеличения предпринимательского дохода и, как следствие, источника для развития, который формируется в рамках добавленной стоимости налогоплательщика, является основной проблемой в налоговом регулировании.

концепция экономической добавленной стоимости, разработанная на основе исследований А. Маршалла, используется для оценки процесса создания стоимости в деятельности зарубежных компаний. Применительно к российским условиям эта концепция рассматривается в работах М. Осипова, А. Полуэктова, С. Половкина, А. Рассказовой. Проблемами применения показателя валовой добавленной стоимости в современной экономике России в макроэкономическом и отраслевом аспекте занимаются С. Барулин, Е. Вилкова, Г. Литвинцева, М. Литвин, Д. Львов, Д. Маслова, Б. Плышевский и другие.

При всей важности и ценности проведенных исследований, теоретические, методологические и практические аспекты формирования налогового механизма распределения добавленной стоимости остаются нерешенными. В настоящее время у специалистов нет единой позиции по вопросам систематизации функций налогов, принципов налогообложения, элементов налогов, источников их уплаты. Задача выработки целостной концепции развития российской налоговой системы, механизма ее функционирования решена лишь частично. Нужно более глубокое методологическое обоснование механизма налогообложения, адекватного рыночным условиям. Очевидность методологической непроработанности и дискуссионность вопроса формирования механизма распределения (перераспределения) добавленной стоимости, обеспечивающего разумный баланс интересов налогоплательщиков и государства, в котором с максимальной отдачей были бы реализованы фискальная и регулирующая функции налогов, а также учитывалось согласование интересов собственников факторов производства, определили выбор темы диссертационного исследования, цель, задачи и круг рассматриваемых в нем вопросов.

Соответствие темы диссертации требованиям Паспорта специальности ВАК. Исследование выполнено в рамках специальности 08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит, п. 2.3 «Бюджетно-налоговая система и бюджетная политика государства в рыночной экономике», п. 2.9 «Концептуальные основы, приоритеты налоговой политики и основные направления реформирования современной российской налоговой системы» Паспорта специальностей ВАК Министерства образования и науки РФ (экономические науки).

Целью исследования является развитие теоретических и обоснование методологических положений формирования эффективного налогового механизма распределения и перераспределения добавленной стоимости между участниками налоговых отношений, обеспечивающего согласование интересов государства и налогоплательщиков и стимулирующего расширенное воспроизводство и потребление. Достижение поставленной цели потребовало решения следующих задач:

- раскрыть и уточнить теоретические аспекты общественного назначения категории «налог» и особенности построения налогового механизма в рамках современной налоговой политики;
- обобщить и развить методологическую базу налогового механизма как организационно-экономической категории, объективно необходимой в процессе управления распределительными отношениями, складывающимися при обобществлении части созданной добавленной стоимости;

- обосновать целесообразность формирования единой стандартной модели элементов налога на основе оценки состава элементов налогообложения в налоговом законодательстве РФ;

- уточнить имеющиеся методики расчета показателей налогового бремени с учетом источников уплаты, факторов производства и категорий налогоплательщиков;

- выявить специфику фискального федерализма в России, обобщить практику и определить особенности межбюджетных отношений по уровням формирования бюджетов на примере Краснодарского края;

- дать оценку влиянию налогов на факторы производства и пропорцию распределения полученной добавленной стоимости по видам экономической деятельности и категориям налогоплательщиков;

- усовершенствовать механизм применения НДС в налоговой системе России на основе альтернативно-сравнительного анализа зарубежной практики;

- предложить налоговый механизм распределения добавленной стоимости между государством, хозяйствующими субъектами и домохозяйствами, стимулирующий расширенное воспроизводство и потребление.

Объектом исследования является налоговый механизм и инструменты реализации функций налогов при его формировании, рассматриваемые в процессе распределения добавленной стоимости между налогоплательщиками и государством.

Предметом исследования выступает совокупность экономических отношений между государством, хозяйствующими субъектами и домохозяйствами с позиции влияния на процесс формирования и распределения добавленной стоимости.

Теоретическую и методологическую основу исследования составили фундаментальные положения и концепции экономической теории, классические и современные теории налогов, а также фундаментальные положения о развитии рыночной экономики, общей теории финансов, разработанные в трудах отечественных и зарубежных ученых-экономистов. В ходе исследования использованы законодательные акты, инструкции и другие нормативные документы, указы Президента Российской Федерации, постановления и решения представительных и исполнительных органов власти, касающиеся налогового законодательства.

Исследование основано на методологии научного познания, системном анализе, теории налогообложения. Для получения результатов использовались общенаучные приёмы и методы экономического анализа, статистические методы, модели корреляционных зависимостей факторов производства и составляющих добавленной стоимости. Каждый метод применялся исходя из его функциональных возможностей, что позволило обеспечить аргументированность и достоверность обобщений, выводов и положений диссертационной работы.

Информационно-эмпирической базой исследования послужили законодательные и нормативные акты, официальная информация Федеральной службы государственной статистики России и её территориальных органов в Крас-

нодарском крае, Департамента по финансам, бюджету и контролю Краснодарского края, Управления федеральной налоговой службы по Краснодарскому краю, аналитические данные отечественной и зарубежной справочной и научной литературы, данные финансовой и налоговой отчетности организаций, а также авторские расчеты.

Концепция исследования отражает авторский подход к развитию методологических основ формирования налогового механизма распределения и перераспределения добавленной стоимости, что требует учета взаимосвязи источников уплаты налогов и доходов собственников факторов производства. Он осуществляется с помощью инструментов налогового механизма, регулирующих объемы изъятия доходов в соответствии с налоговым бременем и эффективностью создания стоимости и позволяющих объединить интересы государства и налогоплательщиков в увеличении доходов через совершенствование экономической политики макроэкономических пропорций, межотраслевого распределения стоимости и ориентированных на повышение эффективности деятельности хозяйствующих субъектов и социальную защиту населения.

Положения, выносимые на защиту.

1. Налоговый механизм как составная часть финансового механизма макроэкономической системы характеризуется двойственной субъективно-объективной природой. Объективный компонент налогового механизма определяется распределительными отношениями финансов и действием в соответствии с требованиями экономических законов. Субъективная составляющая налогового механизма реализации налоговой политики обуславливает его динамичный характер, проявляющийся изменением состава и соотношения инструментов в соответствии с конкретным этапом экономического развития. Взаимосвязь налогового механизма с финансовым механизмом хозяйствующих субъектов позволяет согласовать единство интересов государства, хозяйствующих субъектов и домохозяйств в увеличении получаемых доходов путем использования инструментов налогового механизма по распределению добавленной стоимости.

2. Императивность установления налогов государством позволяет определить методологические координаты: производственной характеристики, учитывающей первичность процесса производства как материальной основы жизнедеятельности общества, как источника финансовых ресурсов государства, как результата распределения и перераспределения добавленной стоимости, полученной в результате использования основных факторов производства; экономической характеристики, учитывающей необходимость изъятия части дохода и порождающей противоположные интересы плательщиков и государства, как стоимость, определяемую потребностями государства в социально-экономическом развитии общества и возможностями налогоплательщика к расширению производства и личного потребления; рыночной характеристики, учитывающей участие государства в распределении добавленной стоимости через механизм изъятия дохода, полученного на факторных рынках в доле, определяемой стоимостью предоставляемых государственных услуг.

3. Доходами государства, приходящимися на фактор «предпринимательская способность государства (государственное регулирование)» в результате первичного распределения валовой добавленной стоимости, выступают не все налоговые поступления, а только их часть в виде косвенных налогов на потребление, совершающих самостоятельное движение в составе продажных цен товаров. Организуя процесс создания добавленной стоимости, государство приобретает функции общественной производительной силы, и именно на этом основании «предпринимательский потенциал государства (власти)» выделяется из факторов труда и капитала в особый макроэкономический ресурс, фактор общественного воспроизводства и экономического роста, непосредственно влияя на объемы, эффективность и стабильность производства.

4. Добавленная стоимость, созданная в процессе производства, подлежит первичному распределению посредством налогового механизма в пользу государства как участника воспроизводственного процесса, обеспечивающего необходимые условия для его осуществления, и вторичному распределению доходов, полученных в результате использования факторов производства, являющихся материальным источником погашения налоговых обязательств налогоплательщиков. Индивидуальная направленность различных видов налогов, отличающихся своим экономическим содержанием и устанавливаемых императивно в рамках налоговой системы, указывает на необходимость разработки единой стандартной модели обязательных элементов налога, раскрывающих внутреннее устройство налога и структуру налогового обязательства обязанному лицу правильно исчислить, своевременно уплатить и распределить налоговые обязательства по источникам уплаты.

5. Налоговое бремя (налоговая нагрузка) как обобщенный показатель, характеризующий роль налогов в жизни общества и определяемый как отношение суммы налоговых платежей к валовой добавленной стоимости, отражает ту часть произведенного обществом продукта, которая перераспределяется между хозяйствующими субъектами, домохозяйствами и государством. Применение методики микроэкономического анализа налогового бремени на уровне макроэкономических показателей позволяет определить эффективность налогового механизма государственной налоговой политики.

6. Региональная налоговая система как составная часть общегосударственной системы отражает основные тенденции и закономерности налоговой системы в целом, выражающиеся в изменении структуры налоговых доходов по уровням бюджетов, в снижении косвенного налогообложения. Рост прямых налогов свидетельствует о завышенном налогообложении труда как фактора производства при относительно низком уровне его оплаты и достаточно высокой вариативности уровня доходов по отраслям экономики.

Расчет налогового бремени как доли налогов в ВРП Краснодарского края, и по видам экономической деятельности как доли налогов в ВДС отрасли подтверждает наметившуюся тенденцию к снижению налогового бремени в налоговой системе РФ. Вместе с тем в структуре добавленной стоимости в сфере производства товаров (сельского хозяйства и промышленности) наблюдается снижение доли оплаты труда при одновременном росте налогов на производст-

во, в сфере услуг - рост оплаты труда и снижение валовой прибыли и валовых смешанных доходов. Таким образом, наблюдается перераспределение капитала из сферы материального производства в сферу обращения и обслуживания, расширяются масштабы присвоения стоимости производственного капитала поставщиками и посредниками через услуги, предоставляемые сферой обращения и обслуживания (включая финансовый сектор, в котором извлечение прибыли происходит через кредитные ресурсы).

7. Основная проблема российского налогового законодательства - исчисление налоговых обязательств по уплате НДС - заключается в применении его только для зачетного метода, что не требует определения собственно добавленной стоимости как объекта налогообложения. Освобождение от уплаты НДС налогоплательщиков, применяющих специальные налоговые режимы и участвующих в процессе приращения стоимости при производстве и продвижении товара до конечного потребителя приводит к искажению методики применения НДС и модифицирует его из налога на потребление (уплачиваемого из выручки) в прямой налог (списываемый на издержки производства). Методологическая ошибка освобождения от уплаты НДС заключается в методике исчисления добавленной стоимости, ведь уплата налога не противоречит сущности специальных налоговых режимов: его уплачивает покупатель в цене товара, не влияя на финансовые результаты.

8. Исследование зарубежного опыта, теоретический анализ формирования добавленной стоимости и оценка методических проблем исчисления НДС в российской практике позволяют обосновать необходимость изменений методики исчисления налоговых обязательств для налогоплательщиков. Органическое единство между НДС и добавленной стоимостью может быть обеспечено, если будет комплексно решена проблема учета формирования добавленной стоимости на всех стадиях воспроизводственного цикла. Несоответствие теоретической базы НДС методу его исчисления способствует выводу значительных сумм добавленной стоимости из-под налогообложения. Поэтому, в целях повышения эффективности функционирования НДС в современной налоговой системе РФ, обоснованным решением будет переход к наиболее эффективному аддитивному методу исчисления НДС, исходящему при определении налоговой базы из экономической природы добавленной стоимости.

9. Рыночная трансформация налогового механизма формирования доходов государственного бюджета и внебюджетных фондов предполагает необходимость учета взаимозависимости налогового потенциала и факторов производства как объектов налогообложения и источников уплаты налогов по категориям налогоплательщиков - собственников факторов производства. Определение доли каждого налога в сумме добавленной стоимости будет способствовать приближению к оптимизации распределения добавленной стоимости между государством и налогоплательщиками в зависимости от принятой социально-экономической политики государства по перераспределению доходов (прибыли) на цели экономического развития и социального обеспечения через самостоятельно определяемую политику по регионам (муниципальным образованиям), приоритетам развития отраслей производства и экономической деятель-

ности, необходимости устранения государством изъянов рынка и согласования интересов государства и налогоплательщиков.

10. Реализация экономических интересов субъектов налоговых отношений определяется в процессе распределения добавленной стоимости на микроэкономическом уровне долей налогового бремени хозяйствующих субъектов и домохозяйств. Размер налогового изъятия должен быть ограничен социально-гарантированным минимумом и уровнем дохода, необходимым для создания условий расширенного производства и потребления. Первостепенность фискальной функции должна быть адаптирована к интересам не только государства, но и налогоплательщиков. Совершенствование процесса применения регулирующей функции налогов необходимо направить на стимулирование инструментами налогового механизма инновационно-инвестиционного развития экономики приоритетно в сфере материального производства. Социальная направленность налогового механизма реализуется экономическим смыслом укрепления финансовой самостоятельности территориальных бюджетов регионов, путем увеличения объемов налоговых поступлений в соответствующие бюджеты через стимулирование увеличения доходов и предоставления льгот на социальные расходы.

Научная новизна диссертационного исследования в целом заключается в развитии теоретических и методологических основ налогового механизма реализации налоговой политики, обеспечивающего формирование доходов государственного бюджета и внебюджетных фондов посредством распределения (перераспределения) добавленной стоимости, и как метода государственного регулирования в условиях рыночной экономики.

Наиболее существенные научные результаты исследования заключаются в следующем:

- введено в научный оборот понятие налогового механизма распределения добавленной стоимости, раскрыта его объективно-субъективная природа, проявляющаяся в обеспечении доходов бюджетной системы, в распределении и перераспределении добавленной стоимости на макро- и микроэкономических уровнях и позволяющая обосновать его диалектико-исторический характер и объект воздействия; раскрыто содержание (сущность, функции) и структура налогового механизма как объективно необходимого процесса управления распределительными отношениями, складывающимися при обобществлении части созданной добавленной стоимости и используемого для реализации целей налоговой политики;

- обоснован методологический подход к системному анализу содержания экономической категории «налог» через координаты производственной, экономической и рыночной характеристик, учитывающих наличие противоречий между государством, хозяйствующими субъектами и домохозяйствами, и их разрешение в процессе распределения созданной добавленной стоимости, позволяющий раскрыть сущностные и системные свойства налога как исходного элемента налогового механизма и формируемой налоговой системы;

- определена связь налогов с воспроизводственными пропорциями в процессе создания и распределения добавленной стоимости, что позволило обос-

новать классификацию налогов по их экономическому содержанию с учетом степени участия факторов производства в наполнении бюджетной системы с выделением в числе факторов производства «предпринимательской способности государства (власти)» как экономического права института власти и организатора общественного воспроизводства на изъятие части добавленной стоимости для общественных нужд;

- обоснована модель обязательных элементов налога, которая в отличие от действующей наряду с такими, как налогоплательщик, объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка, порядок исчисления налога, порядок и сроки уплаты содержит источник уплаты налогов как доходов, полученных в результате распределения созданной в процессе производства добавленной стоимости, что позволяет сформировать механизм образования, исчисления и распределения обязательных платежей в пользу государства, раскрывающий внутреннее содержание налога и объединяющий взаимосвязями все его элементы;

- уточнена методика расчета показателей налогового бремени для хозяйствующих субъектов, с выделением фискальной и реальной составляющих, позволяющая определить математическую зависимость между эффективностью распределения добавленной стоимости по субъектам экономики и уровнем налогообложения факторов производства, с детализацией по компонентам добавленной стоимости и каждому виду налогов в целях изменения инструментов налогового механизма для согласования интересов государства, хозяйствующих субъектов и населения;

- обосновано, что реформа инструментов налогового механизма, заключающаяся в уменьшении количества налогов, снижении и изменении ставок основных налогов, отмене большинства налоговых льгот, введении специальных налоговых режимов для малого бизнеса изменила структуру налоговой системы, приблизив ее к структуре налоговых систем ведущих стран мира с действием основных видов налогов (НДС, акцизов, налога на доходы физических лиц, налога на прибыль организаций, налога на имущество организаций);

- доказано, что оценка проводимой налоговой политики по предложенной автором методике макроэкономического анализа влияния налогового механизма на основные факторы производства позволяет определить функциональные зависимости между макроэкономическими показателями составляющих компонентов добавленной стоимости по региону в разрезе лидирующих отраслей экономики и по категориям налогоплательщиков;

- доказано, что освобождение от уплаты НДС в специальных режимах налогообложения, заключающееся в отнесении сумм налога по приобретенным сырью, материалам и услугам на расходы производства, создает эффект инфляции издержек и приводит к удорожанию продукции для конечных потребителей, в связи с чем предложено применять льготные условия налогообложения для малого бизнеса (физических и юридических лиц) в рамках общего режима налогообложения (налог на прибыль, налог на доходы физических лиц) с установлением для них более низкой ставки уплаты НДС в рамках общей системы,

что будет способствовать реализации антиинфляционной политики государства;

- определено, что органическое единство между НДС и добавленной стоимостью, созданной на всех стадиях воспроизводственного цикла, может быть обеспечено при ее комплексном учете на основе использования прямого аддитивного (бухгалтерского) метода, а не инвойсного (зачетного), позволяющего усилить контроль и сократить расходы по администрированию одновременно НДС и налога на прибыль, определить пропорции распределения добавленной стоимости, обозначить основные направления экономической и социальной политики государства;

- разработана модель распределения добавленной стоимости, позволяющая определить «цепочку» приращения стоимости, включающую валовую добавленную стоимость (ВДС) на макроэкономическом уровне, подлежащую перераспределению на территориальном, отраслевом и микроэкономическом уровнях, чистую добавленную стоимость (ЧДС), остающуюся у хозяйствующих субъектов и домохозяйств после уплаты налогов, а также определить показатели эффективности государственного налогового механизма, оценить влияние налогов на экономический рост, получить достоверные сведения о развитии реального сектора экономики, принять меры по направлению налоговых преференций на стимулирование инвестиционной деятельности;

- предложены критерии формирования эффективного налогового механизма, учитывающие интересы государства и хозяйствующих субъектов в условиях ограниченных ресурсов, ориентированные на укрепление финансовой самостоятельности бюджетов регионов и обеспечивающие увеличение объемов налоговых поступлений путем расширения налогооблагаемой базы.

Теоретическая и практическая значимость исследования состоит в концептуальном обосновании места и роли налогового механизма в обеспечении развития российской налоговой системы, а также сформулированных методологических основах обеспечения баланса интересов налогоплательщиков и государства при императивном формировании налогового механизма распределения (перераспределения) добавленной стоимости.

Разработанный и апробированный диссертантом методический инструментальный совершенствования налогового механизма распределения добавленной стоимости и предложенные показатели оценки его эффективности могут использоваться при обосновании управленческих решений в сфере совершенствования налогообложения, регулирования регионального и отраслевого развития экономики России.

Практические рекомендации, разработанные автором, могут быть востребованы при проведении социально-экономического анализа функционирования налоговой системы России и при совершенствовании исчисления и взимания основных бюджетобразующих налогов.

Научные результаты исследования используются в учебном процессе кафедрой налогов и налогообложения Кубанского государственного аграрного университета, кафедрой финансов и статистики Краснодарского кооперативно-го института (филиал) АНО ВПО ЦС РФ «Российский университет коопера-

ции», кафедрой финансов и кредита Южного института менеджмента, ГОУ ВПО «Кубанский государственный технологический университет», НОУ «Институт оценки и управления собственностью» при чтении лекций и проведении практических занятий по дисциплинам «Налоги и налогообложение», «Налоги с юридических лиц», «Налоги с физических лиц», «Налоговый менеджмент в организации».

Апробация результатов исследования. Основные положения и выводы диссертации докладывались научной общественности, были обсуждены и одобрены на научных и научно-практических конференциях разного уровня в Ставрополе (2004 г.), Туапсе (2004 г.), Сочи (2005-2010 гг.), Екатеринбурге (2010 г.), Москве (2008-2009 гг.), Краснодаре (1994-2009 гг.).

Отдельные положения диссертационного исследования обсуждались на публичных слушаниях Проекта краевого бюджета (2009 и 2010 гг.), докладывались на заседании научно-методического совета при Департаменте по финансам, бюджету и контролю Краснодарского края (2010 г.).

Публикации. Основные результаты диссертационного исследования нашли отражение в 51 научной работе, в том числе в 3 монографиях, 16 статьях в ведущих научных журналах, рекомендованных ВАК для публикаций основных результатов диссертации на соискание ученой степени доктора наук, общим объемом 49,95 п. л. (в том числе авторских – 27,96 п. л.)

Структура работы обусловлена характером рассматриваемых вопросов, концепцией исследования. Диссертация состоит из введения, четырех глав, заключения, списка использованной литературы, приложений, содержащих статистические данные и расчеты.

Во введении обоснованы выбор темы и её актуальность, сформулированы цель, задачи, предмет, объект и методы научного исследования, раскрыты концепция и научная новизна, отражены теоретическая и практическая значимость, апробация результатов исследования.

В первой главе «Теоретические основы налогообложения добавленной стоимости» рассмотрена группа проблем, требующих раскрытия теоретических и методологических основ финансово-экономической категории «налог», раскрыта сущностная характеристика налогового механизма, его природа и функциональное назначение как составной части финансового механизма на макро- и микроэкономическом уровне, показана роль налоговой политики в реализации механизма налогообложения добавленной стоимости.

Вторая глава – «Методологические аспекты налогообложения добавленной стоимости» посвящена научному анализу особенностей функционирования налогового механизма в процессе формирования и распределения добавленной стоимости, разработке элементной модели построения налога и методики расчета показателей налогового бремени.

Третья глава – «Оценка налогового механизма распределения добавленной стоимости как направление совершенствования налоговой системы РФ» посвящена анализу налогового механизма формирования доходов бюджетной системы на примере налоговых поступлений по Краснодарскому краю. Дана

оценка налогового механизма функционирования НДС в условиях трансформационной экономики России.

В четвертой главе – «Концепция формирования налогового механизма распределения добавленной стоимости» – изложены основные направления совершенствования налогового механизма распределения добавленной стоимости между участниками общественного производства: хозяйствующими субъектами, домохозяйствами и государством.

В заключении содержатся основные теоретические выводы по работе, а также предложения по практической реализации результатов диссертационного исследования.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ ДИССЕРТАЦИИ

1. Раскрыты содержание (сущность, функции) и структура налогового механизма, как объективно необходимого процесса управления распределительными отношениями, складывающимися при обобществлении части созданной добавленной стоимости, и используемого для реализации целей налоговой политики.

Сущность налогового механизма раскрыта с позиции признания двойственного характера его природы. С одной стороны, он объективен, так как основой налогового механизма являются налоги как категория финансов, с другой – субъективен, поскольку разрабатывается государством для реализации выдвинутых налоговой политикой целей и поставленных ею задач на том или ином этапе экономического развития.

В результате проведенных теоретических обобщений выявлено, что в условиях высокоразвитых рыночных отношений налоговая политика используется государством для перераспределения добавленной стоимости в целях изменения структуры производства, территориально-экономического развития, повышения уровня доходности отдельных групп населения.

Налоговая политика – это понятие, синтезирующее в себе надстроечные управленческие и базисные финансовые отношения, возникающие в процессе аккумуляции государственных доходов, сознательного, целенаправленного воздействия государства на общественное воспроизводство путем использования функциональных возможностей финансовой категории «налог» и системы обслуживающих ее категорий управления налоговым процессом (налогового права, налоговой системы, налогового механизма).

В диссертационном исследовании предложено авторское видение налогового механизма, включающего совокупность инструментов (видов налогов, их элементов), сформированного исходя из распределительной сущности категории «налог» и системных взаимосвязей его элементов, обеспечивающих это распределение.

Содержание налогового механизма, его функциональные императивы, структурные характеристики и инструменты на различных исторических этапах детерминируются эволюционной динамикой макроэкономической системы. Условия и параметры сложившейся модели экономики и соответствующей ей

финансовой системы опосредуют совершенствование налогового механизма (директивный, фискальный, регулирующий), определяющего возможности реализации целей налоговой политики.

В процессе исследования инструментов, предлагаемых теорией и используемых в практике управления финансовыми ресурсами, установлено, что на совокупность налоговых платежей и обязательств хозяйствующих субъектов оказывают влияние государство и налогоплательщик. Их взаимодействие осуществляется в процессе функционирования налогового механизма – составной части финансового механизма, являющегося инструментом реализации финансовой политики на макро- и микроэкономическом уровнях (рисунок 1).

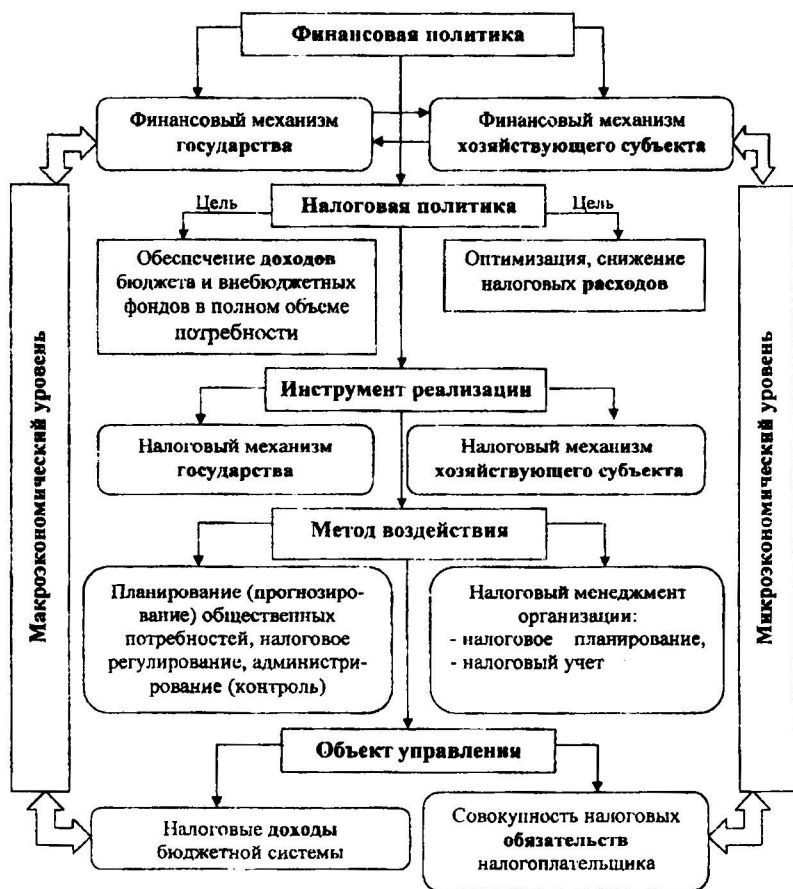


Рисунок 1 – Налоговый механизм на макро- и микроэкономическом уровнях (разработано автором)

Составные части налогового механизма на макро- и микроэкономическом уровнях имеют определенные различия:

- субъектами реализации налогового механизма являются: на макроэкономическом уровне – государство, на микроэкономическом уровне – хозяйствующий субъект;

- объектами непосредственного управления являются: на макроэкономическом уровне – налоговые доходы бюджетной системы, на микроэкономическом – совокупность налоговых платежей и обязательств налогоплательщика; эти объекты связаны между собой и имеют опосредованное взаимовлияние;

- и самое главное, цели налоговой политики противоположны: для хозяйствующего субъекта – снижение налоговых платежей, а для государства – их увеличение.

Взаимосвязь налогового и финансового механизмов проявляется в распределении и перераспределении созданной добавленной стоимости в государственный бюджет и внебюджетные социальные фонды, а также в межбюджетном распределении и перераспределении в зависимости от особенностей, порождаемых социально-экономическими отличиями в уровне развития территорий (субъектов РФ и муниципальных образований).

Налоговый механизм распределения добавленной стоимости - это совокупность инструментов процесса формирования финансовых ресурсов государства посредством налогов, их элементов и налоговых отношений, интегрированных законодательно в налоговую систему, стимулирующую расширенное воспроизводство, оптимизирующую распределение (перераспределение) добавленной стоимости между государством, хозяйствующими субъектами и домохозяйствами, обеспечивающую необходимый уровень доходов бюджетной системы, ограниченный долей налогового изъятия.

Противоположность интересов, порождаемая налоговыми платежами, может быть урегулирована только государством через определенную налоговую политику и формирование налогового механизма распределения финансовых ресурсов. Главная цель формирования эффективного налогового механизма в налоговой политике государства – совершенствование инструментов налогового механизма: структуры налогов в действующей налоговой системе и как инструментария – регулируемых элементов налога (рисунок 2).

Совокупность налоговых льгот как часть механизма налогового регулирования призвана способствовать увеличению (при прочих равных условиях) доходности хозяйствующих субъектов, росту объема их собственных финансовых ресурсов. Необоснованное их применение становится причиной дополнительной деформации экономических процессов.

Государственная поддержка российских товаропроизводителей в форме налоговых льгот должна иметь систему гарантий использования полученных ими дополнительных финансовых ресурсов на установленные цели, и, в первую очередь, на модернизацию российской экономики.

На основе исследования инструментов налогового механизма на микроэкономическом уровне определено, что налогоплательщиками используются

методы, направленные исключительно на снижение величины налоговых обязательств и недостаточно учитываются взаимосвязи с финансовым механизмом.



Рисунок 2 -- Инструменты налогового механизма (разработано автором)

*Группировка налогов по факторам производства предложена автором по материалам второй главы исследования.

К таким методам относятся:

специальные налоговые режимы, учитывающие организационно-правовую форму, отдельные виды ограничений, не всегда увязанные с целями осуществляемой деятельности;

– перенос срока уплаты налога (отсрочка, рассрочка, налоговый кредит, инвестиционный налоговый кредит);

– формы уменьшения суммы уплаты налога (применение пониженных налоговых ставок, уменьшение налогооблагаемых баз, налоговые вычеты) и др.

Недостатком применения этих методов (способов) является то, что результативность их применения обычно оценивается с точки зрения снижения налоговых издержек и влияния одного налога или совокупности налогов. Оценка комплексного влияния на финансово-хозяйственную деятельность не производится. Это ограничивает возможности использования приведенных инструментов налогового механизма для согласования целей налоговой политики государства и налогоплательщика.

Налоговый механизм, складывающийся в условиях рыночной экономики, характеризуется общей совокупностью и структурой налогов, порядком их исчисления, налоговыми отношениями, возникающими между налогоплательщиками и государством, а также наличием налоговых органов, отслеживающих правильность исчисления и уплаты налогов. Создаваемый налоговый механизм должен выполнять главную роль – обеспечить согласование интересов субъектов налоговых отношений путем рационального распределения полученной добавленной стоимости: на макроуровне – долей налоговых доходов, на уровне налогоплательщиков – через оптимизацию налоговых платежей и согласование возможностей увеличения получаемых доходов, определяемых показателем добавленной стоимости по категориям налогоплательщиков.

2. Обосновано, что налог имеет субъективно-объективную природу, его экономическая сущность определена отчуждением доли собственности налогоплательщика государству, что позволяет определить методологические координаты его производственной, экономической и рыночной характеристики.

Являясь одним из исходных элементов налогового механизма, налог содержит сущностные (распределительные, перераспределительные) и системные свойства всех звеньев налоговой системы (как части экономической системы государства). По мнению автора, системность изучения сущности категории «налог» предполагает его изучение в трех аспектах, задаваемых методологическими координатами.

Координаты производственной характеристики категории «налог» основываются на первостепенности сферы производства товаров, работ и услуг и вторичности государственной сферы, источником финансирования которой становятся императивные платежи налогового характера. Опосредуя производство, при создании добавленной стоимости развиваются финансовые отношения, которые в распределении финансовых потоков имеют целевое назначение и формируют представление о финансовых ресурсах (доходах от факторов производства) и целях реализации интереса собственника ресурса. Эти отношения распределения и перераспределения формируют доходы, часть которых впоследствии становится налоговым потенциалом, что свидетельствует в пользу налога как элемента воспроизводства.

Координаты экономической характеристики категории «налог» берут свое начало из созданной добавленной стоимости, потенциальной налоговой

базы, используемой в процессе производства. Налоги как материальная основа представляют собой финансовые ресурсы общества, мобилизованные государством. Эта часть добавленной стоимости превращается в централизованный фонд финансовых ресурсов государства. Следовательно, налоги – это инструмент аккумулирования части добавленной стоимости, которая становится собственностью государства и является своеобразным доходом на предпринимательскую активность государства.

Общэкономическим результатом производственной деятельности государства выступает валовой внутренний продукт как валовая добавленная стоимость, перераспределенная между государством и налогоплательщиками.

Координаты рыночной характеристики категории «налог» определяют участие государства в регулировании экономических предпочтений при взаимодействии государства и налогоплательщиков:

- величиной налоговых обязательств хозяйствующих субъектов и домохозяйств как стоимость общественных услуг государства;
- участием налогов в ценообразовании, определяя стабильность или динамику вектора цен;
- влиянием на конкуренцию и свободу предпринимательства;
- усилением или уменьшением дифференциации личных доходов участников рыночной экономики;
- увеличением или уменьшением государственного сектора экономики;
- участием государства в регулировании цен на факторных рынках и рынке потребления, на международном рынке.

С учетом существования среди ученых различных точек зрения на количество функций налогов и их содержание в работе обосновано, что функции налогов раскрывают сущностные свойства и внутреннее содержание налогового механизма. Как финансовая категория, реализуемая в процессе распределения финансовых ресурсов собственников, налоги берут свое начало из воспроизводства стоимости, им присущи две базовые функции – распределительная, раскрывающаяся фискальной и регулирующей, и контрольная.

Системный подход к методологическому анализу категории «налог» позволил определить фундаментальность и эволюцию налоговых теорий, закономерности общественного развития, место и роль государства в рыночных условиях, сочетание и взаимодействие классических теорий стоимости с концепцией экономической добавленной стоимости и предложить методический аппарат выявления, изучения и решения проблем формирования налогового механизма распределения добавленной стоимости.

3. Организуя процесс создания добавленной стоимости, государство приобретает функции общественной производительной силы, и именно на этом основании «предпринимательский потенциал государства (власти)» выделяется из факторов труда и капитала в особый макроэкономический ресурс, фактор общественного воспроизводства и экономического роста, непосредственно влияя на объемы, эффективность и стабильность производства.

Процесс создания добавленной стоимости есть результат постоянно возобновляющегося взаимодействия факторов производства. Созданная и реали-

зованная стоимость распределяется на первичные доходы, присваиваемые собственниками факторов производства. Первичные доходы подлежат дальнейшему распределению (перераспределению). В результате формируются доходы, направляемые собственниками факторов на производственное и личное потребление, на накопление и сбережения.

Для обеспечения непрерывного процесса воспроизводства (предоставления общественных благ) государство получает и реализует экономическое право на первичное распределение (долю) созданной за год валовой добавленной стоимости страны в форме косвенных налогов, включаемых в цену товаров, а также на вторичное распределение (перераспределение) первичных доходов от факторов производства (ренды, оплаты труда, прибыли, предпринимательского дохода) в форме прямых, подоходных налогов.

Налоговые поступления в наибольшей степени отвечают природе государства. Однако наряду с ними ресурсы общественного сектора пополняются за счет неналоговых поступлений. Их важнейший источник – государственное предпринимательство, т. е. прибыльное использование ранее накопленных ресурсов и прямое участие долей государственной собственности в отдельных отраслях экономики. *Государственное предпринимательство*, как правило, осуществляется в областях, в которых хозяйствование противоречит природе частных фирм или же в которых требуются огромные инвестиции и риск. Государственные предприятия занимают существенные позиции в таких отраслях, как энергетика, газовая и нефтедобывающая промышленность, черная металлургия, транспорт, связь.

С учетом благоприятной рыночной конъюнктуры на мировых рынках (прежде всего цен на энергоносители) нельзя не отметить возросшую роль государства в российской экономике. Доминирование государства стало ощущаться практически во всех наиболее доходных отраслях и секторах рынка, прежде всего в сырьевом и финансовом. «Государственного предпринимательства» не только через регулирование рыночных отношений, но и прямым участием долей государственной собственности в доходных отраслях экономики позволяет расширить его участие в модернизации российской экономики.

Организуя процесс создания новой стоимости, государство приобретает функции общественной производительной силы, и именно на этом основании «предпринимательский потенциал государства (власти)» выделяется из факторов труда и капитала в особый макроэкономический ресурс, фактор общественного воспроизводства и экономического роста, непосредственно влияя на объемы, эффективность и стабильность производства.

Регулируя рыночную экономику и выполняя все свои функции, государство прямо и опосредованно влияет на производство, обмен, распределение и потребление ВВП, на объем, структуру и темпы роста валовой добавленной стоимости по видам экономической деятельности и категориям налогоплательщиков.

Авторская визуализация группировки налоговых доходов государства по факторам производства представлена на рисунке 3.

По экономическому содержанию налоги, приходящиеся на факторы производства, по двум категориям налогоплательщиков и источникам их уплаты можно сгруппировать по схеме финансовых потоков на рынке факторов производства, на потребительском рынке, финансовом рынке, представляя варианты уплаты налогов как движение финансовых потоков в форме распределения и перераспределения от получателей доходов в пользу государства. Точки воздействия налогов (как объект налогообложения или источник уплаты налога) определены как налоги с потребительских расходов населения, с доходов бизнеса от продаж, из валовых доходов бизнеса, из выплат заработной платы, из прибыли, из доходов физических лиц.

Группировка налогов по экономическому содержанию налогообложения доходов, полученных на рынке факторов производства и финансовом рынке, позволяет произвести оценку уровня влияния налогов на доходы собственников факторов производства. Предложенная группировка позволяет также провести анализ и получить достоверные сведения о развитии реального сектора экономики, распределить нагрузку по факторам производства на отраслевом и территориальном уровне и по налогоплательщикам, что может быть использовано при совершенствовании инструментов налогового механизма.

4. Доказано, что законодательное закрепление источника уплаты налога позволяет проследить порядок создания (приращения) стоимости по всей «цепочке продвижения товара» до конечного потребителя, и такой контроль является чрезвычайно важным для достижения и удержания конкурентного преимущества в переложении налогов и получении прибыли.

Для выяснения местоположения налоговых отношений в системе распределения стоимости в ее денежной форме важное значение имеет определение точки отсчета, с которой начинается реальное движение денежных ресурсов. Под ним подразумеваются не расчетно-денежные операции в налично-денежной и безналичной формах, а движение, теоретически предопределенное законами расширенного воспроизводства.

Понятие стоимости трансформируется в понятие цены, которая формируется на рынке в результате взаимодействия спроса и предложения. На первый план выходят методология равновесной цены и рыночные методы соотношения цен, а также система ценностно-стоимостных оценок всех воспроизводственных компонентов.

Экономическая категория «стоимость», представляющая собой оценку потребительским рынком результатов абстрактного труда, является количественным выражением такой абстракции, составной частью меновой стоимости реализуемого товара.

Структура меновой стоимости имеет сложную природу и состоит из двух компонент – фиксированной и вариативной. Фиксированная компонента сторонами сделки не согласуется, поскольку использованные при создании нового товара сырье, материалы, услуги, орудия и средства производства как приходящие потребительные стоимости уже имели свои меновые стоимости в момент их приобретения и были перенесены на стоимость вновь

произведенного товара как материальные затраты, т. е. изначально подлежа-ли учету при формировании размера его меновой стоимости.

Согласованию подлежит вариативная компонента, которая объективируется в добавленную стоимость. Следовательно, добавленная стоимость как стоимостной показатель меры труда и прибавочного продукта может быть выявлена исключительно в процессе согласования сторонами сделки меновой стоимости реализуемого товара, и такой процесс является единственным экономически обоснованным рыночным инструментом.

Государство, устанавливая долю стоимости налогового изъятия, не должно нарушать правильного соотношения между объемами созданной и распределяемой стоимости. Поэтому необходимо установить связь налогов с воспроизводственными пропорциями в процессе распределения созданной стоимости – валовой добавленной стоимости и определить источник уплаты налогов (рисунок 4).

Без осознания этого факта невозможно понять истинные механизмы влияния налогов на поведение субъектов экономической деятельности. В исследовании обосновано, что показанная на рисунке 4 соподчиненность отдельных составляющих стоимости имеет не только методологическое, но и практическое значение. От качественных и количественных параметров добавленной стоимости, созданной в производстве и приращенной в обращении, зависят размеры налоговых поступлений. Последовательное определение источников уплаты налогов позволяет проследить и выявить взаимосвязи составляющих распределяемой добавленной стоимости. На макроэкономическом уровне источником уплаты налогов является валовая добавленная стоимость, распределяемая между субъектами налоговых отношений.

В работе доказана необходимость разработки стандартной модели налога, которая законодательно закрепляет в числе обязательных элементов налогоплательщика и источник уплаты налога. Элемент налогового механизма является элементом именно налога с индивидуально-конкретным содержанием, с жесткой привязкой каждого элемента к индивидуально определенному налогу, а не к процессу налогообложения. В Налоговом кодексе перечень лиц, обязанных уплачивать налог, указывается в составе налогоплательщиков каждого налога. Поэтому налогоплательщики являются полноценным и подлежащим обязательному установлению элементом налога. Источник налога (выручка, прибыль или доходы) не выбирается налогоплательщиком произвольно, а регламентируется законодательством.

Обязательные элементы налога отличаются универсальностью и императивностью. В силу последнего признака и объективного процесса совершенствования налогового законодательства состав обязательных элементов может изменяться (дополняться).

Модель налога – это система находящихся в постоянном взаимодействии обязательных элементов, образующих единый комплексный механизм исчисления и уплаты налога. Состав элементов налоговой модели должен раскрывать внутреннее устройство налога, его содержание и обязанность правильно исчислить и своевременно уплатить сумму налога.

Распределение добавленной стоимости

Сокращение расходов увеличивает ДС → Распределение государства через увеличение потребления

1) ВДС = ВВ - МЗ

Налоги на потребление:
2) ВДС - НДС, акцизы, таможенные пошлины

= Валовой смешанный доход (ВСД)

3) Перераспределение добавленной стоимости

$$ВСД = ОТ + Н + А + Н + П$$

Налоги:
на жилищный, транспортный, экологические ресурсы

Взносы во внебюджетные фонды

на финансирование социальных расходов на социальные нужды, резерв, увеличение заработной платы

ПФ + ФСС
соп. защита
материальных
счета

Налог из доходов физ. лиц: НДФЛ, земельный, транспортный, на имущество

Налог на имущество

Налог на имущество

Налог на имущество

Налог на имущество

Налог на имущество

Налог на имущество

Налог на имущество

Налог на имущество

Налог на имущество

Налог на имущество

Налог на имущество

Доходы юридического лица
налог на имущество, налог на прибыль, или УСН, ЕСХН, ЕНВД

налог на имущество, налог на прибыль, или УСН, ЕСХН, ЕНВД

налог на имущество, налог на прибыль, или УСН, ЕСХН, ЕНВД

налог на имущество, налог на прибыль, или УСН, ЕСХН, ЕНВД

налог на имущество, налог на прибыль, или УСН, ЕСХН, ЕНВД

налог на имущество, налог на прибыль, или УСН, ЕСХН, ЕНВД

налог на имущество, налог на прибыль, или УСН, ЕСХН, ЕНВД

налог на имущество, налог на прибыль, или УСН, ЕСХН, ЕНВД

налог на имущество, налог на прибыль, или УСН, ЕСХН, ЕНВД

налог на имущество, налог на прибыль, или УСН, ЕСХН, ЕНВД

налог на имущество, налог на прибыль, или УСН, ЕСХН, ЕНВД

налог на имущество, налог на прибыль, или УСН, ЕСХН, ЕНВД

налог на имущество, налог на прибыль, или УСН, ЕСХН, ЕНВД

налог на имущество, налог на прибыль, или УСН, ЕСХН, ЕНВД

налог на имущество, налог на прибыль, или УСН, ЕСХН, ЕНВД

налог на имущество, налог на прибыль, или УСН, ЕСХН, ЕНВД

Валовой доход
(Чистая добавленная стоимость)
Чистая прибыль

Чистая прибыль

Чистая прибыль

Чистая прибыль

Чистая прибыль

Чистая прибыль

Чистая прибыль

Чистая прибыль

Чистая прибыль

Чистая прибыль

Чистая прибыль

Чистая прибыль

Чистая прибыль

Источники уплаты налогов: 1-выручка; 2-издержки производства; 3-прибыль и доход хозяйствующего субъекта; 4-совокупный доход физ. лица

Разработано по материалам второй главы исследования

Рисунок 4 – Модель распределения добавленной стоимости

Стандартизация, унификация и четкая определенность налоговой модели, необходимой для сохранения единого экономического пространства в условиях федеративного государства, достигается закреплением в законе. При этом по своему экономическому содержанию модель каждого отдельного налога обладает уникальностью его элементов, но принципы построения этих моделей стандартны.

Предложена стандартная модель налога, включающая восемь обязательных элементов налога: 1) налогоплательщики; 2) объект налогообложения; 3) налоговая база; 4) налоговый период; 5) налоговая ставка; 6) порядок исчисления налога; 7) порядок и сроки уплаты налога; 8) источник уплаты налога.

В данной модели присутствуют обязательные в стандартной модели налога элементы – налогоплательщики и источник уплаты налога.

Авторский вариант определения в Налоговом кодексе РФ источника уплаты и налогоплательщиков как основного элемента налога позволит решить проблему исчисления показателя налогового бремени по категориям налогоплательщиков и по отраслевому признаку налогоплательщиков – юридических лиц.

5. Предложена методика определения налогового бремени макроэкономического анализа влияния налогов на структуру добавленной стоимости, распределяемой на территориальном, отраслевом и микроэкономическом уровнях, позволяющая определить эффективность налогового механизма государственной налоговой политики.

Рациональный налоговый механизм, обеспечивая финансовыми ресурсами потребности государства, не должен снижать стимулы налогоплательщика к предпринимательской деятельности, одновременно обязывая его к постоянному поиску путей повышения эффективности хозяйствования.

Для анализа налоговой нагрузки юридического лица (организации) или отрасли в целом обычно используют показатель отношения уплаченных налогов к выручке или отдельных групп налогов к соответствующим ее элементам. Однако выручка включает в себя кроме доходов как источников уплаты налогов материальные и приравненные к ним затраты, а также амортизационные отчисления. Средства, поступающие на расчетный счет организации в виде затратной части выручки, могут выступать лишь временными, но не постоянными источниками уплаты налогов.

Налоговые платежи организации – оклад налога (ОН) – включает всю сумму начисленных налогов, независимо от источников уплаты. При этом на финансовые результаты юридического лица не влияют налоги, удерживаемые из доходов физических лиц (НДФЛ), поскольку их плательщиками являются физические лица, сотрудники организации, а организация выступает в роли налогового агента, исчисляющего, удерживающего и перечисляющего этот налог в бюджет.

Косвенные налоги, которые реально уплачивает конечный потребитель, являясь лишь элементом ценообразования, не влияют на финансовые

результаты организации, но воздействуют на потребительский спрос и временно отвлекают долю оборотных средств организации.

В число приоритетных направлений совершенствования налогового механизма выходит работа по адаптации российского налогового законодательства к системе международных налоговых отношений. Исходя из методологических требований Системы национальных счетов и проведенных исследований методик расчета показателей налогового бремени, предложено соотносить начисленные налоговые обязательства с добавленной стоимостью отрасли или хозяйствующего субъекта, а для физического лица – с суммой полученного совокупного дохода.

Нами предлагается рассчитывать налоговое бремя юридического лица в двух вариантах:

1) фискальное налоговое бремя как доля налоговых платежей, начисленных организацией по всем источникам (ОН) в сумме добавленной стоимости;

2) реальное налоговое бремя как бремя организации в форме переложения налогов, влияющих на финансовые результаты.

Фискальное налоговое бремя рассчитывается по следующей формуле:

$$НБ_{\text{фиск.}} = \frac{ОН}{ДС} \times 100\%, \quad (1)$$

где $НБ_{\text{фиск.}}$ – фискальное налоговое бремя юридического лица;

$ОН$ – оклад налога – общая сумма налоговых платежей, начисленных организацией, включая налог на доходы физических лиц, акцизы и НДС от добавленной стоимости организации;

$ДС$ – добавленная стоимость юридического лица (отрасли).

Однако показатель фискального налогового бремени не отражает напряженности налоговых обязательств экономического субъекта, поэтому дополнительно рассчитывается показатель реального налогового бремени.

Реальное налоговое бремя рассчитывается по следующей формуле:

$$НБ_{\text{реал.}} = \frac{НК}{ДС} \times 100\%, \quad (2)$$

где $НБ_{\text{реал.}}$ – реальное налоговое бремя юридического лица;

$НК$ – налоговая квота (сумма налогов, уплачиваемых за счет полученной добавленной стоимости организации, без косвенных налогов и налога на доходы физических лиц).

В расчетах показателя реального налогового бремени организаций нами предлагается использовать показатель налогового порога, означающий переложение налогов на добавленную стоимость организации и определяемый по следующей формуле:

$$НП = \frac{НК}{ОН} \times 100\%, \quad (3)$$

где $НП$ – налоговый порог организации.

Исходя из предложенной методики, показатель налогового бремени можно рассчитать относительно компонентов добавленной стоимости, а так-

же с детализацией по каждому виду налогов с целью выявления их влияния на конечный финансовый результат и факторы производства.

Группировка налогов не только по источникам уплаты, но и по категориям налогоплательщиков как собственников факторов производства и получателей доходов дает возможность оценить влияние налогов на перераспределение финансовых ресурсов в обществе и определить взаимозависимость интересов государства и собственников -- получателей доходов.

Предложенные показатели налогового бремени по источникам уплаты, факторам производства и категориям налогоплательщиков используются для расчета структуры распределения добавленной стоимости:

1) налоги на потребление:

– на юридические лица в случае списания косвенных налогов на издержки производства и обращения;

– на физические лица;

2) налоги из доходов физических лиц;

3) налоги из полученной добавленной стоимости юридического лица;

4) чистая добавленная стоимость, оставшаяся после уплаты налогов.

6. Определено, что региональная налоговая система как составная часть общегосударственной системы отражает основные тенденции и закономерности налоговой системы в целом, выражающиеся в изменении структуры налоговых доходов по уровням бюджетов, в снижении косвенного налогообложения, в завышенном налогообложении фактора производства «труд» при относительно низком уровне оплаты труда, в снижении налогового бремени в налоговой системе РФ.

При всей кажущейся несложности межуровневого разделения налоговых доходов задача единообразного разграничения налоговых поступлений, которые обеспечат при этом минимум встречных финансовых потоков и вместе с тем сбалансированность бюджетов каждого уровня, на практике является чрезвычайно сложной. Зарубежный опыт свидетельствует, что нахождение баланса между централизацией и децентрализацией бюджетно-налоговых полномочий возможно только при взаимоувязке интересов бюджетного и налогового федерализма. Системный анализ налоговых поступлений по Краснодарскому краю в бюджетную систему РФ за последние десять лет позволил дать оценку региональной налоговой системе как составной части общегосударственной налоговой модели, отражающей основные тенденции и закономерности налоговой системы в целом. Региональная налоговая система обеспечивает потребности обслуживаемого региона и привязана к его производственно-финансовому потенциалу.

Динамика налоговых поступлений по Краснодарскому краю в бюджетную систему РФ свидетельствует об устойчивой тенденции роста с 9,6 млрд. руб. в 1998 г. до 133,0 млрд. руб. в 2009 г. (ежегодный прирост 22%), что подтверждает эффективность фискальной функции налогов, принятых Налоговым кодексом. Реформа налоговой системы проводилась одновременно с реформой межбюджетных отношений, что значительно изменило структуру

налоговых доходов по трем уровням бюджетной системы РФ, а это позволяет сделать следующие выводы.

Реформа, направленная на сокращение количества налогов (особенно местных), уменьшила собственные налоговые доходы местных бюджетов, снизила долю и региональных. Федеральные налоги составляют более 80% в общей сумме налоговых поступлений по краю - это НДС, налог на прибыль организаций и НДФЛ, акцизы, ресурсные платежи. Из региональных налогов наибольшая доля принадлежит налогу на имущество организаций, имеющему тенденцию постоянного устойчивого роста. Кроме федеральных, региональных и местных налогов в налоговой системе РФ с 2004 г. действуют специальные налоговые режимы, которые первоначально вводились как региональные налоги с льготным режимом налогообложения для малого бизнеса. В структуре налоговых поступлений Краснодарского края специальные налоговые режимы составляют небольшую долю -- 5,5 % в 2009 году.

Бюджетный кодекс РФ определяет содержание и правовое закрепление принципа самостоятельности каждого бюджета в рамках бюджетной системы РФ, вместе с тем централизация ярко выражается закреплением федеральных налогов (налог на прибыль организаций, НДФЛ) за территориальными бюджетами.

Доля налоговых поступлений в структуре консолидированного территориального бюджета значительно изменилась в сторону увеличения, что вызвало необходимость совершенствования государственного регулирования межбюджетных отношений на субфедеральном уровне. С 2006 г. местные налоги обеспечивают финансирование менее 15% расходов местного бюджета. Проводя политику снижения налоговой нагрузки, федеральные органы власти снижают обязательства государства в области бюджетных расходов, что выражается в перераспределении налоговых доходов на межбюджетном уровне и базируется на принципах их установления и введения.

Централизация установления налогов по принципу единства налоговой системы РФ и их преобладание как федеральных, при одновременном снижении количества собственных видов налогов, ограничивает права территорий на формирование налоговой базы и стимулов ее расширения.

Вместе с тем децентрализация доходов по федеральным налогам на региональный уровень управления с наделением полномочиями определенной самостоятельности в регулировании доходов муниципальных образований может утратить адресную направленность при формировании социальных программ.

С принятием Налогового кодекса РФ внедрены значительные новации в инструментарии налогового механизма: уменьшилось количество мелких неэффективных налогов, введены специальные налоговые режимы для малого бизнеса, изменена позэлементная структура налога, снижены и изменены ставки основных налогов, отменено большинство налоговых льгот, внесены изменения в учетную базу для целей налогообложения и исчисления налоговых обязательств, принятые изменения свидетельствуют о результатах проводимой налоговой политики.

Оценка действующей налоговой политики дана по предложенной автором методике макроэкономического анализа распределения добавленной стоимости влияния налогового механизма на основные факторы производства ВРП по Краснодарскому краю.

Основную долю налоговых платежей по Краснодарскому краю составляют прямые налоги – 81,5% в 2009 г., до 2006 г. их доля не превышала 76%. В структуре прямых налогов наибольшую долю за весь анализируемый период имеют три: единый социальный (ЕСН)¹, на прибыль организаций и на доходы физических лиц.

Наметилась стабильная тенденция роста налоговых поступлений НДФЛ. Так, если в 2001 г. в структуре налоговых доходов доля данного налога составляла 12,1%, то в 2009 г. – уже 22,1%, что свидетельствует о проведении налоговой политики, характеризующейся переложением тяжести налогового бремени с предприятий на население.

Доля косвенных налогов в общей структуре налоговых платежей снизилась с 27,6% в 2001 г. до 18,5% в 2009 г., вместе с тем общая сумма поступлений косвенных налогов увеличилась в 7 раз, однако темпы прироста прямых налогов превышают темпы прироста косвенных. К тому же с 2004 г. был отменен налог с продаж, доля которого в структуре косвенных налогов в 2003 г. составляла 7,6%.

Со снижением основной ставки НДС в 2004 г. с 20% до 18% его доля в общей сумме поступлений снизилась до 13% в 2009 г., из лидирующих он опустился на четвертое место после (ЕСН, налога на доходы физических лиц и налога на прибыль организаций).

Таким образом, реформа российской налоговой системы с принятием Налогового кодекса позволила изменить структуру налоговой системы, приблизив ее к структуре налоговых систем ведущих стран мира с действием основных видов налогов (НДС, акцизов, налога на доходы физических лиц, налога на прибыль организаций, налога на имущество организаций).

С 2001 г. в налоговой системе РФ действовал единый социальный налог, который можно рассматривать как налог «на труд» (по факторам производства) и как налог, относимый на издержки производства (расходы) для работодателей. Фискальный характер этого налога определяет его как источник доходов государственных социальных фондов.

Налоги «на труд» (НДФЛ и ЕСН) в два раза превышают налоги на прибыль (доходы) и составляют 51,9% в общей сумме налоговых платежей за 2009 г., что также выше налогов на потребление (НДС, акцизы). Данные цифры и тенденции подтверждаются аналитическими данными по РФ. Это свидетельствует о завышенном налогообложении труда как фактора производства при относительно низком уровне его оплаты и достаточно высокой вариативности уровня доходов по отраслям экономики.

¹ В 2001-2009 гг. – ЕСН, с 2010 г. – взносы во внебюджетные социальные фонды

Группировка налогов по источникам уплаты позволяет выявить их влияние на факторы эффективности деятельности налогоплательщиков как собственников получаемых доходов и определить долю изъятий из различных источников.

Наибольшую долю в структуре источников уплаты занимают налоги, относимые на издержки. Это в основном ЕСН, ресурсные платежи, транспортный налог, до 2006 г. второе место занимали налоги на потребление, с 2006 г. увеличилась доля налогов, уплачиваемых из полученной прибыли (доходов), с 2008 г. увеличилось налогообложение доходов физических лиц, налоги на потребление переместились с первого места в дореформенный период на второе – до 2005 г., на третье – до 2008 г. и на четвертое место – с 2008 г. Такая же тенденция отмечается и по Российской Федерации в целом.

Таким образом, в результате проводимой реформы основным источником финансовых ресурсов государства выступает прямое налогообложение прибыли организаций и личных доходов граждан, а среди факторов производства - это труд и предпринимательская способность.

Тенденция усиления налогового давления на доходы от факторов производства при одновременном снижении уровня обложения конечного потребления не соответствует общемировой практике развития налоговых систем, свидетельствующей о расширении фискальных инструментов обложения потребления как наиболее нейтральных к экономическому поведению налогоплательщиков.

По результатам проведенного анализа группировки налогов по классификационным признакам и налогообложения факторов производства определены функциональные зависимости между макроэкономическими показателями составляющих компонентов добавленной стоимости по региону, в разрезе лидирующих отраслей экономики и по категориям налогоплательщиков.

Таблица 1 – Налоговое бремя на основные факторы производства
к ВРП Краснодарского края, %

Показатель	2004 г.	2005 г.	2006 г.	2007 г.	2008 г.
Налоговое бремя:					
- на физическое лицо (труд)	4,4	4,5	4,5	4,5	4,9
- на юридическое лицо (труд наемных работников)	8,5	7,2	6,6	6,3	6,5
- на труд, всего	12,9	11,7	11,1	10,8	11,4
- на доходы (прибыль)	5,1	5,0	5,9	5,8	5,5
- на ресурсы	1,3	1,4	1,4	1,2	1,2
- на капитал	1,4	1,3	1,2	1,3	1,3
- на потребление	6,6	6,4	5,2	5,3	3,6
Всего	27,3	25,8	24,8	24,4	23,0

Расчет налогового бремени как доли налогов в ВРП Краснодарского края подтверждает наметившуюся тенденцию к снижению налогового бремени в налоговой системе РФ. Так, по краю налоговое бремя снизилось с 27,3% в 2004 г. до 23,0% в 2008 г. По основным видам экономической деятельности лидером по снижению налоговой нагрузки является торговля – с 21,9% в 2005 г. до 15,6% в 2008 г. Вместе с тем, несмотря на низкий показатель налогового бремени в сельском хозяйстве, налоговая нагрузка отрасли увеличилась, рост налоговых поступлений превышает рост добавленной стоимости.

В структуре добавленной стоимости в сфере производства товаров (сельского хозяйства и промышленности) наблюдается снижение оплаты труда при одновременном росте налогов на производство, в сфере услуг – рост оплаты труда и снижение валовой прибыли и валовых смешанных доходов. Анализ структуры ВРП Краснодарского края подтверждает, что его рост осуществляется в основном за счет сферы услуг, следовательно, наблюдается перераспределение капитала из сферы материального производства в сферу обращения и обслуживания.

Определено, что при снижении доли сельского хозяйства и промышленности в ВРП края расширяются масштабы присвоения стоимости производственного капитала поставщиками, посредниками через услуги, предоставляемые сферой обращения и обслуживания (включая финансовый сектор, в котором извлечение прибыли происходит через кредитные ресурсы).

Существует проблема учета добавленной стоимости, формируемой на региональном уровне, по причине отсутствия отчетности на территории края филиалов, дочерних предприятий, головные организации которых находятся в других регионах. Доказана необходимость рассмотрения вопроса об учете и отчетности дочерних предприятий по месту формирования добавленной стоимости и закрепления части НДС за территориальным бюджетом.

7. Доказано, что искажение методологии применения НДС и нарушение механизма его уплаты в бюджет при наличии специальных налоговых режимов приводит к удорожанию товаров для конечного потребителя, стимулирует сокрытие получаемых доходов и ведет к развитию теневой экономики.

В исследовании было выявлено, что в Налоговом кодексе (гл. 21) существует противоречие между названием налога и методикой его исчисления, которое на практике приводит к отрицательным последствиям. Рассматриваем как недостаток отсутствие в НК РФ правовой дефиниции «добавленная стоимость» и ее экономического содержания, а также алгоритма исчисления добавленной стоимости. Отсутствует на законодательном уровне определение фактического плательщика НДС, важность закрепления этого понятия обусловлена необходимостью соблюдения конституционного принципа равного налогового бремени, что связано также с необходимостью законодательной классификации косвенных налогов как налогов на потребление.

В мировой практике исчисление НДС производится двумя методами: прямым (аддитивным, или бухгалтерским) и инвойсным (зачетным). Эти два

метода идентичны и позволяют лишь проверить достоверность исчисления суммы НДС для перечисления в бюджет.

Изучение зарубежного опыта и обобщение российской практики применения НДС позволило выявить, что основная проблема российского налогового законодательства состоит в том, что методика исчисления налоговых обязательств по уплате налога определена только для зачетного метода. На практике его использование не требует определения собственно добавленной стоимости.

Методологическая путаница в объектах налогообложения и в методах исчисления НДС в законодательной и нормативной базе связана с массой терминов, определений, понятий, имеющих синонимы их экономического содержания. С практической и теоретической точки зрения это не позволяет участникам производственных отношений правильно понимать и различать их сущность, необходимо установление единого понятийного аппарата, разработанного коллегиально учеными и практиками, с закреплением его в нормативных актах.

Косвенные налоги на потребление нейтральны к прибыли, только после реализации они полностью перекладываются на потребителей. Реальные экономические последствия налогообложения (сокращение объема продаж и потери в доходах) зависят от эластичности спроса и предложения конкретных товаров, т. е. регулируются рынком. Вопрос перемещения налогового бремени определяется взаимоотношениями трех сторон: государства, налогоплательщика (продавца) и рыночных контрагентов (покупателей). Производитель (предприниматель) может снизить сумму налога за счет двух компонентов добавленной стоимости – оплаты труда или прибыли, а государство – только за счет снижения налогов. При провалах рынка продавец (налогоплательщик), формально не уменьшая обязательства перед государством, компенсирует налоговые платежи за счет своей ожидаемой прибыли или за счет снижения оплаты труда работников, второй вариант решения проблемы рынка может быть получен также сокращением налогов. Фактически второй вариант является ответом на проблему НДС в действующих в российской практике специальных налоговых режимах.

Освобождение от уплаты НДС налогоплательщиков на специальных налоговых режимах определяет функционирование данного налога как исключение из общего правила. Налог, уплаченный поставщику материалов, работ, услуг, по приобретению основных средств и нематериальных активов включается в расходы и не принимается к возмещению, на этой стадии движения товаров он превращается в прямой налог на потребление в производстве.

В рамках специальных налоговых режимов при действующем законодательстве освобождение от уплаты НДС непосредственных производителей и посредников имеет эффект инфляции издержек. Если в технологической цепочке продвижения товара таких участников несколько, удорожание продукции для конечного потребителя (населения) составляет до 18–23%, что

подтверждается расчетами на примере предприятий агропромышленного комплекса.

Действующий метод исчисления и уплаты НДС, позволяющий применять налоговые вычеты и возмещение налога по методу начислений при общей системе налогообложения, и участие одновременно в технологической цепочке приращения стоимости организаций оптовой и розничной торговли используется для создания различных схем незаконной минимизации налога, уклонения от налогообложения и даже прямого незаконного субсидирования из бюджета.

Возможность применения налогового менеджмента хозяйствующим субъектом через разрабатываемую налоговую (учетную) политику, как инструмент налогового механизма, в рамках существующего законодательства при специальных налоговых режимах позволяет снизить налоговые обязательства на сумму НДС. Вместе с тем такое снижение не всегда обеспечивает фактический рост прибыли, уплаченная поставщикам сумма налога, списанная на издержки, отвлекает оборотные средства, превышает полученный эффект.

Сельхозтоваропроизводитель получит реальное освобождение от уплаты НДС, если будет приобретать товары у поставщиков без налога. Никто из участников производственного цикла не пострадает – на эту сумму у поставщика будет перечислена меньшая сумма НДС в бюджет. Государство, таким образом, реально может освободить от НДС сельхозтоваропроизводителей.

У предприятия появятся дополнительно оборотные средства в сумме неуплаченного поставщику НДС. Учитывая сезонный характер, годичный цикл производства сельскохозяйственной продукции и достаточно большое незавершенное производство, государство может использовать механизм уплаты этого налога для стимулирования развития сельского хозяйства.

По такому принципу в США устанавливается льготный режим уплаты налога с продаж для фермеров – при покупке сырья, материалов, основных средств для сельского хозяйства этот налог не взимается.

Изучение только одного специального режима (ЕСХН) позволяет сделать вывод, что применение других льготных режимов, освобождаемых от НДС, имеет не меньше методологических проблем, требующих совершенствования в рамках российской налоговой системы.

8. Определено, что органическое единство между НДС и добавленной стоимостью может быть обеспечено, при комплексном учете добавленной стоимости, созданной на всех стадиях воспроизводственного цикла, на основе использования прямого аддитивного (бухгалтерского) метода, позволяющего усилить контроль и сократить расходы на администрирование одновременно НДС и налога на прибыль.

Несоответствие теоретической базы НДС методу его исчисления способствует выводу значительных сумм добавленной стоимости из-под налогообложения. Поэтому обоснованным решением будет переход к прямому аддитивному (бухгалтерскому) методу его исчисления, что позволит данному

налогу стать именно налогом на добавленную стоимость не только по названию, но и по экономической сущности.

Базу обложения НДС следует исчислять не на основе объема реализованной продукции, а исходя из уровня произведенной и присвоенной субъектом налогообложения добавленной стоимости. При таком подходе будет достигнута объективная оценка приращения стоимости на каждом этапе движения товара от момента ее создания до конечного потребителя, что повысит обоснованность налоговых доходов и будет соответствовать основному налоговому принципу – равнонапряженности.

Одним из преимуществ балансового метода расчета НДС является сокращение расходов по его администрированию, так как при определении его налоговой базы используются те же документы, бухгалтерские операции, что и для исчисления налога на прибыль организаций.

В работе разработаны и обоснованы предложения по изменению отдельных статей гл. 21 НК РФ для применения прямого бухгалтерского метода исчисления НДС.

С изменением методики исчисления НДС появится возможность реально изменить учет в рамках локальной системы (экономической или производственной) объема добавленной стоимости. Поскольку компонентами чистой добавленной стоимости являются доходы работников и прибыль, задача производителя заключается в максимизации этой величины. Чем выше добавленная стоимость, тем больше доходов получает государство, и как следствие, создается больше ресурсов для перераспределения этого дохода. Для оценки вклада в создание регионального валового продукта (на уровне муниципальных образований – территориального продукта) появится возможность проводить социально-экономический мониторинг в разрезе отраслей экономики, крупных предприятий и малого бизнеса.

Анализ полученной добавленной стоимости позволит определить:

- вклад отдельных предприятий в общепромышленную (региональную) выпуск товаров и услуг и в общепромышленную (региональную) добавленную стоимость;
- эффективность использования инвестиций и факторов производства;
- структуру добавленной стоимости по источникам ее образования (удельный вес расходов на оплату труда, амортизационных отчислений, прибыли в добавленной стоимости);
- объем добавленной стоимости в разрезе муниципальных образований Краснодарского края и любого другого территориального образования.

Обоснована экономическая бесперспективность снижения косвенного налогообложения за счет сокращения налоговых ставок, так как в условиях интенсивной монополизации экономики страны цены не снижаются за счет их налоговой составляющей, а налоговые потери становятся дополнительным доходом бизнеса.

Определено, что доля НДС в ВВП России за исследуемый период составляет 6–7%, что ниже, чем средняя по странам ЕС (8–9%), это также свидетельствует о необходимости сохранения действующих ставок НДС.

9. Доказано, что использование модели налогового механизма распределения добавленной стоимости по категориям налогоплательщиков, факторам производства, источникам уплаты позволит оценить влияние налогов на экономический рост, получить достоверные сведения о развитии реального сектора экономики, принять меры по направлению налоговых преференций для стимулирования инвестиционной деятельности.

Новой аналитической задачей является применение методики микроэкономического анализа налогового бремени на уровне макроэкономических показателей эффективности налогового механизма государственной налоговой политики.

Для определения эффективности распределения добавленной стоимости на макроэкономическом уровне между налогоплательщиками (хозяйствующие субъекты и домохозяйства) и государством предлагается использовать показатель чистой добавленной стоимости (ЧДС) и относительный показатель – ее доля в валовой добавленной стоимости.

Формирование эффективного налогового механизма на основе показателя «добавленная стоимость» основывается на математической формуле составляющих компонентов. ЧДС объединяет первичные доходы физических лиц и прибыль хозяйствующих субъектов после уплаты налогов, что дает возможность согласовать цели всех участников общественного производства, направленные на увеличение общественного продукта (ВРП, ВВП).

В результате изучения методов формирования налогооблагаемых баз, наряду с применяемыми ставками и источниками уплаты в исследовании определено влияние конкретных налогов на финансовые показатели деятельности хозяйствующих субъектов. К условно-постоянным налоговым издержкам необходимо относить налоги, механизм формирования налогооблагаемых баз по которым не зависит от объемов производства и реализации продукции (земельный, транспортный, налог на имущество), а к условно-переменным налоговым издержкам следует относить такие, по которым такая зависимость есть (на прибыль, на добавленную стоимость). Рост деловой активности снижает удельный вес постоянных налогов, приходящихся на рубль выручки, при этом доля переменных налогов остается неизменной, а в абсолютной величине происходит рост налоговых издержек, но посредством налогов происходит изъятие лишь части произведенной добавленной стоимости, другая часть может быть использована для расширения производства.

Оценка влияния взаимосвязи элементов налогов, структуры налоговых издержек по источникам уплаты с показателями экономической эффективности организаций позволила сформулировать предложения, дополняющие методы макроэкономического анализа распределения добавленной стоимости.

С целью оценки эффективности распределения добавленной стоимости между государством, хозяйствующими субъектами и домохозяйствами определена математическая зависимость, учитывающая изменение уровня налоговых платежей по уровням бюджета, категориям налогоплательщиков, источникам уплаты, факторам производства и отдельным налогам.

Использование методов корреляционно-регрессионного анализа позволяет выявить зависимости между результативным признаком и факторами – аргументами, что свидетельствует о возможности использования данных методов при оценке предложенных автором моделей группировки налоговых платежей в различных вариантах использования налоговых преференций и формирования структуры налогов, исходя из целей принятой налоговой политики.

В работе рассматривались разные модели связи между эффективностью распределения валовой добавленной стоимости (Y) и определяющими ее показателями уровня налоговой нагрузки на факторы производства (X_1 – на труд, X_2 – на прибыль от предпринимательской способности, X_3 – на потребление, X_4 – на капитал, X_5 – на ресурсы) по данным налоговых поступлений по Краснодарскому краю. Лучшие результаты получены по следующей модели:

$$Y = 97,196 - 0,956X_1 - 1,034X_2 - 0,98X_3. \quad (4)$$

Коэффициент корреляции (R): $R = 0,969$, свидетельствует о высокой степени связи. Коэффициент детерминации (R^2): $R^2 = 0,940$. Оценка значимости коэффициентов линейного уравнения регрессии, проводимое по t-критерию Стьюдента, показало, что коэффициенты $t_1 = 3,13$, $t_2 = 3,00$, $t_3 = 4,56$ являются статистически значимыми. F_{α} -критерий Фишера (32,64) больше критического значения.

По полученному линейному уравнению регрессии можно сделать следующие выводы: при увеличении налоговой нагрузки на труд на 1% эффективность ВРП в среднем снижается на 0,956%, при условии исключения влияния X_4 и X_5 ; при увеличении налоговой нагрузки на прибыль на 1% эффективность ВРП в среднем снижается на 1,034%; при увеличении налоговой нагрузки на потребление на 1% эффективность ВРП снижается на 0,98%.

Оценивая по предложенной методике влияние налогового механизма и проведенной налоговой реформы, можно сказать, что единые ставки по основным видам налогов для всех налогоплательщиков без учета отраслевого признака и уровня получаемых доходов, отмена инвестиционных льгот для производственных отраслей неэффективны.

Принятая налоговая политика в недостаточной мере учитывает отраслевые интересы отдельных хозяйствующих субъектов, структуру и объемы производства на микроэкономическом уровне.

Отраслевой анализ поступивших налоговых платежей отражает зависимость общей суммы налогов и их видов по факторам производства, для чего необходимо производить расчеты по типовым предприятиям отрасли и по видам облагаемых факторов производства. Учитывая значительный рост налогов на труд и прибыль, предлагается смещение фискальной функции налогов на регулирующую функцию (налоговая политика экономического роста, социальная политика), что позволит органам ФНС России адекватно оце-

нить налоговые поступления от разных категорий налогоплательщиков и более справедливо перераспределить налоговое бремя по секторам экономики.

10. Разработаны критерии формирования эффективного налогового механизма, учитывающие интересы государства и хозяйствующих субъектов, в условиях ограниченных ресурсов и ориентированные на укрепление финансовой самостоятельности бюджетов регионов, обеспечивающие увеличение объемов налоговых поступлений путем расширения налогооблагаемой базы.

Вектор трансформационных процессов в налоговой политике и механизме ее реализации определяется следующими факторами:

- общей направленностью осуществляемых в России экономических реформ, согласованных с основными тенденциями международного сотрудничества в сфере налогообложения;
- определением возможностей хозяйствующих субъектов (по отраслям в сфере материального производства и направлениям развития регионов) доли налогового изъятия для финансирования общественных расходов;
- разработкой самими налогоплательщиками целенаправленной системы мероприятий по обоснованной и рациональной адаптации собственных экономических интересов к существующим условиям налогообложения;
- совершенствованием администрирования налоговых платежей путем использования единой методики учёта добавленной стоимости в правилах налогового и бухгалтерского учёта.

Составляющие концепции совершенствования налогового механизма распределения добавленной стоимости представлены на рисунке 5.

Исследования по оценке налоговой политики, анализ Концепции долгосрочного социально-экономического развития России на период до 2020 г., а также «Основных направлений налоговой политики Российской Федерации на 2010 г. и на плановый период 2011 и 2012 годов» позволяют сделать вывод о том, что в них содержатся только основные направления и отсутствует перечень конкретных мероприятий, нет оценки предполагаемых изменений доходов бюджетной системы и оценки ожидаемого экономического эффекта для налогоплательщиков в результате реализации мероприятий налоговой политики. Такое положение создаст нестабильные отношения, трудно решаемую проблему для налогоплательщиков и налоговых органов на перспективу.

Структурная перестройка национальной экономики путем введения дополнительных льгот в стимулируемых отраслях, реализация важных социальных программ потребуют дополнительного расхода бюджетных средств и трансформируется в задачу увеличения налоговой базы.

В связи с этим возникает необходимость оценки экономического эффекта мероприятий налоговой политики с участием налогоплательщиков как экономических агентов, реализующих эти мероприятия. Формирование культуры налоговых отношений, при которых налогоплательщики адаптируют собственные экономические интересы к существующим условиям налогооб-

ложения, обеспечит согласование интересов по реализации программ социально-экономического развития.

Формулой успеха можно назвать показатель добавленной стоимости, объединяющей доходы хозяйствующих субъектов, населения и государства как составляющие компоненты добавленной стоимости, что дает возможность объединить цели всех участников общественного производства на увеличение доходов общества. Несмотря на то, что налоги для консолидированного налогоплательщика являются расходами, взаимный интерес государства и налогоплательщика реализуется удовлетворением потребности в качественных общественных благах.

Институционализация экономики объединяет экономические интересы государства и налогоплательщика в преодолении конфликтности между ними и достижении условий для реализации общественного договора, используя для этого не только институты государственной власти, но и структуры гражданского общества.

В теории экономики общественного сектора налоги рассматриваются в качестве формы, которую приобретают затраты на производство общественных благ, предоставляемых государством своим гражданам. Сформированный налоговый механизм рассматривается как технология калькулирования стоимости государственных услуг, которые должны оцениваться с позиций экономической эффективности и социальной справедливости.

На макроэкономическом уровне оценивается фискальная составляющая – критерий достаточности обложения. С другой стороны, оценивается регулирующая компонента, то есть воздействие налогов на рыночное поведение производителей и потребителей. Налоги, за счет которых финансируется производство общественных благ, имеют различную направленность облагаемых доходов собственников.

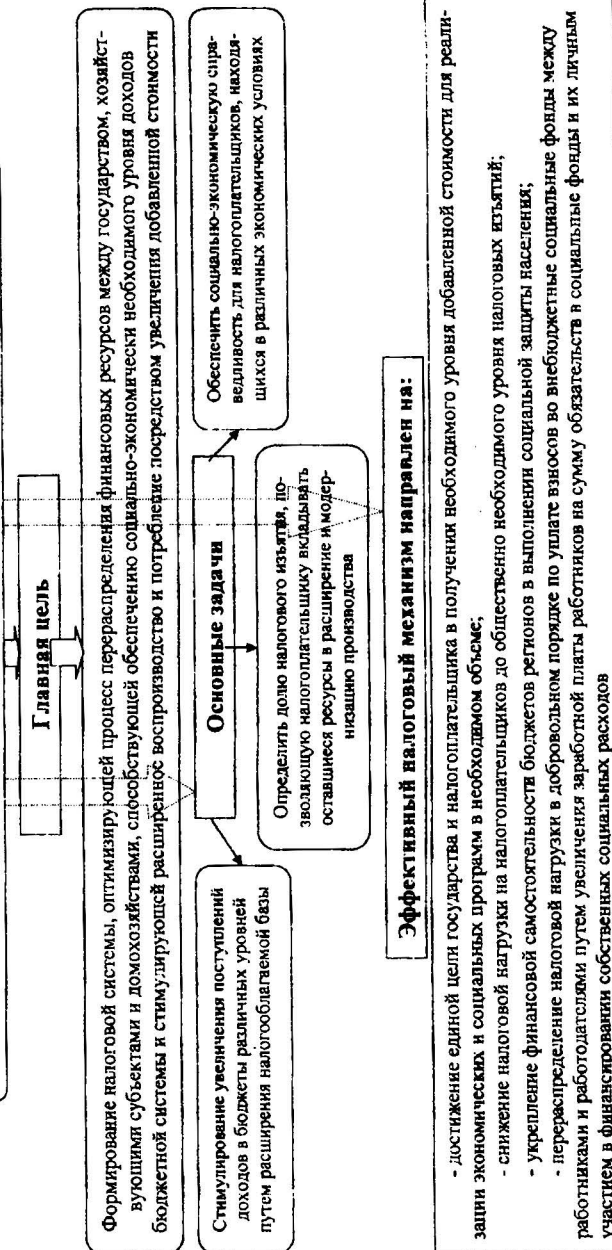
На практике невозможно построить идеальную налоговую систему, существуют практически ориентированные критерии, позволяющие фиксировать преимущества и недостатки каждого конкретного налога.

По нашему мнению, основным критерием оценки эффективности налогового механизма является объективная способность отдельных плательщиков нести налоговое бремя с учетом ограниченных реальных источников доходов.

Определено, что формирование эффективного налогового механизма обеспечивается путем определения экономического эффекта мероприятий налоговой политики, влияющих на структуру распределения добавленной стоимости.

На макроэкономическом уровне признается экономически адекватным не снижение, а выравнивание уровня налоговой нагрузки в соответствии с объективными экономическими характеристиками отдельных видов экономической деятельности. Достижение эффективного налогового механизма обеспечивается введением обязательных дополнительных условий, ограничивающих фискальную ориентацию налоговой политики с учетом отраслевых особенностей и социальной значимости для региона.

Концепция совершенствования налогового механизма в налоговой системе РФ



Достигается путем эффективного распределения добавленной стоимости с использованием различных вариантов включения налоговой нагрузки по предлагаемой методике на факторы производства, источники уплаты и категории налогоплательщиков, приоритетно в производственной сфере с учетом направлений экономического развития государства

Рисунок 5 - Составляющие концепции совершенствования налогового механизма в налоговой системе РФ

Предел налогового бремени необходимо определять не только по величине налоговой нагрузки в добавленной стоимости, но и исходя из платежеспособности налогоплательщика. Отраслевое регулирование структуры добавленной стоимости возможно при установлении дифференцированных ставок основных налогов: НДС, налога на прибыль, включая малый бизнес в рамках общего льготного режима налогообложения и введения инвестиционных льгот целевого характера на ограниченный период.

В работе обоснована целесообразность использования расчета налоговой нагрузки по источникам уплаты, факторам производства и категориям налогоплательщиков как модели распределения добавленной стоимости. Вариации в величине налоговой нагрузки рассматриваются как регулирующий фактор по отношению к возможностям расширения и модернизации производства для хозяйствующих субъектов. Основным инструментом такого регулирования являются налоговые льготы, наличие которых дает преимущество перед другими участниками налоговых отношений, побуждая к совершению осознанных действий по управлению собственным налоговым бременем в целях получения экономического эффекта.

Налог на прибыль организаций является основным с точки зрения нагрузки на финансовые результаты (прибыль), отражает современные масштабы распределения добавленной стоимости в пользу государства и будущий потенциал хозяйственной деятельности налогоплательщика.

В течение двух последних десятилетий среди развитых стран мира идет своеобразная конкуренция в понижении ставок налога на прибыль бизнеса. Одновременно сохраняются и налоговые льготы, и ускоренная амортизация. Доля налога на прибыль в развитых странах падает, так как с помощью налогового механизма государство обеспечивает в первую очередь рост инвестиций в экономику, а не фискальные интересы бюджета.

Современная ситуация с порядком налогообложения прибыли после введения гл. 25 НК РФ несет для экономики страны как отрицательный, так и положительный потенциал. С одной стороны, снижение налоговой ставки и введение нелинейного метода начисления амортизации соответствует перспективному направлению развития мировой налоговой практики, стимулирует легализацию прибыли. С другой стороны, отказ от налоговых льгот и увеличение фискальной роли налога противоположно по знаку, что фактически нивелирует роль налога в создании благоприятного инвестиционного климата.

Перед налогом на прибыль организаций помимо фискальной функции должна ставиться воспроизводственная задача, так как увеличение прибыли, остающейся в распоряжении после налогообложения, позволяет обеспечить расширенное воспроизводство на основе внедрения новых технологий и роста заработной платы. Потери бюджета компенсируются через рост налоговых баз по НДС, акцизам, налогу на доходы физических лиц, платежам во внебюджетные социальные фонды.

Как фактор производства труд облагается у двух категорий налогоплательщиков – физических лиц, как основной источник дохода и у юридиче-

ских лиц (работодателей) как расходный фактор (в форме начислений на оплату труда - взносы во внебюджетные социальные фонды), уменьшающий будущий финансовый результат – прибыль. Противоречие интересов работодателей, в большей части собственников предприятий, и наемных работников заставляет при высоких ставках этих взносов заниматься незаконными способами оптимизации затрат в целях удовлетворения, в первую очередь, интересов собственников в получении более высокой прибыли и распределении этой прибыли в виде дивидендов.

Снижение налогообложения труда как фактора производства может быть обеспечено перераспределением налоговой нагрузки по уплате взносов во внебюджетные социальные фонды между работниками и работодателями путем увеличения на сумму обязательств в социальные фонды заработной платы работникам и их личным участием в финансировании собственных социальных расходов.

Для выполнения социальной функции региональной налоговой политики необходимо обеспечить финансовую базу региональных и местных бюджетов за счет целевых местных налогов или предоставления льгот по освобождению социальных расходов хозяйствующих субъектов по налогу на прибыль исходя из целевых программ, соответствующих территорий.

Наиболее перспективной и эффективной системой мер организации налогового администрирования является использование единой методики учета формирования добавленной стоимости для контроля формирования налогооблагаемых баз и источников уплаты взаимозависимых налогов.

Определение доли каждого налога в сумме добавленной стоимости будет способствовать приближению к ее оптимальной структуре между государством и налогоплательщиками в зависимости от принятой социально-экономической политики государства по перераспределению доходов (прибыли) на цели экономического развития и социального обеспечения через определяемую политику по регионам (муниципальным образованиям), приоритетам развития отраслей производства и экономической деятельности, необходимости регулирования изъятий рынка государством и согласования интересов государства и налогоплательщиков.

Осуществляемое в условиях современной российской экономики последовательное реформирование налоговой системы в целом представляет собой стремление государства определить оптимальные границы налоговой нагрузки, что обусловит развитие производства и обеспечит условия роста национальной экономики.

СПИСОК ОСНОВНЫХ РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Монографии

1. Тюпакова, Н. Н. Совершенствование системы налогообложения доходов физических лиц в налоговой системе Российской Федерации: Моно-

графия / Н. Н. Тюпакова, А. А. Маслов. – Краснодар: КубГАУ, 2004. – 11,8 п.л., (авт. 5,2 п.л.).

2. Тюпакова, Н. Н. Налоговая политика России: реалии и перспективы: Монография / В.И. Нечаев, Н. Н. Тюпакова. - Краснодар: КубГАУ, 2006. – 5,1 п.л., (авт. 2,6 п.л.).

3. Тюпакова, Н. Н. Развитие регулирующей функции налогов в налогообложении сельскохозяйственных товаропроизводителей: Монография / О. Ф. Бочарова, Н.Н. Тюпакова. - Краснодар: КубГАУ, 2008. – 8,4 п.л., (авт. 4,2 п.л.).

Статьи в журналах, рекомендуемых ВАК

4. Тюпакова, Н. Н. Проблемы социальной защиты граждан в налоговой системе России / Н. Н. Тюпакова // Вестник Белгородского университета потребительской кооперации. – 2006. – № 3. – 0,7 п.л.

5. Тюпакова, Н. Н. Методологические основы функционирования налогов как категории финансов / Н. Н. Тюпакова, О. Ф. Бочарова // Финансы и кредит. – 2007. – №33 (273). 0,7 п.л. (авт. – 0,4 п.л.).

6. Тюпакова, Н. Н. Особенности реформы налогообложения сельского хозяйства России / Н. Н. Тюпакова, В.И. Нечаев, О.Ф. Бочарова // АПК: экономика и управление. – 2008. – № 9. 0,94 п.л. (авт. – 0,32 п.л.).

7. Тюпакова, Н. Н. Совершенствование структурной модели налога в налоговой системе России / Н. Н. Тюпакова, В.И. Нечаев // АПК: экономика и управление. – 2009. – № 2. 0,48 п.л. (авт. – 0,24 п.л.).

8. Тюпакова, Н. Н. Совершенствование экономического механизма налогообложения АПК / Н. Н. Тюпакова, В.И. Нечаев, О.Ф. Бочарова // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2009. – № 5. 0,88 п.л. (авт. – 0,29 п.л.).

9. Тюпакова, Н. Н. Налоговое бремя как показатель реализации регулирующей функции налогов / Н. Н. Тюпакова, В.И. Нечаев, О.Ф. Бочарова, Д. Хатуов // АПК: экономика и управление. – 2009. – № 8. 0,54 п.л. (авт. – 0,14 п.л.).

10. Тюпакова, Н. Н. Налоговое стимулирование инноваций в сельхозпроизводстве / Н. Н. Тюпакова, В.И. Нечаев, Д. Хатуов // Экономика сельского хозяйства России. – 2009. – № 9. 0,89 п.л. (авт. – 0,29 п.л.).

11. Тюпакова, Н. Н. Методологические аспекты совершенствования механизма исчисления налога на добавленную стоимость / Н. Н. Тюпакова // Финансы. – 2010. – №6. 0,61 п.л.

12. Тюпакова, Н. Н. Актуальные проблемы совершенствования налога на добавленную стоимость / Н. Н. Тюпакова // Налоги и финансовое право. – 2010. – №6. 0,40 п.л.

13. Тюпакова, Н. Н. Налоговое бремя как индикатор эффективности налогового механизма / Н. Н. Тюпакова // Труды Кубанского государственного аграрного университета. – Вып. №1 (28).- Краснодар: КубГАУ, 2011. – 0,51 п.л.

14. Тюпакова Н.Н. Особенности функционирования налогового механизма в транзитивной экономике / Н.Н. Тюпакова, О.Ф. Бочарова // Политический сетевой электронный научный журнал Кубанского государственного аграрного университета (Научный журнал КубГАУ) [Электронный ресурс]. – Краснодар: КубГАУ, 2011. – №02(66). – Режим доступа: <http://ej.kubagro.ru/2011/02/pdf/41.pdf> 0,52 п.л. (авт. – 0,26 п.л.).

15. Тюпакова, Н. Н. Методологические аспекты льготного режима налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей / Н. Н. Тюпакова, О. Ф. Бочарова // Налоги и финансовое право. – 2011. – №3. 0,40 п.л. (авт. – 0,20 п.л.).

16. Тюпакова, Н. Н. Методологические аспекты налогообложения факторов производства / Н. Н. Тюпакова // Финансы. – 2011. – № 3. 0,58 п.л.

17. Тюпакова, Н. Н. Особенности налогового механизма распределения добавленной стоимости на региональном уровне / Н. Н. Тюпакова // Региональная экономика: теория и практика. – 2011. – №12 0,52 п.л.

18. Тюпакова, Н. Н. Налоговый механизм как фактор развития инновационной деятельности / Н. Н. Тюпакова, О. Ф. Бочарова // Региональная экономика: теория и практика. – 2011. – №13. 0,83 п.л. (авт. – 0,42 п.л.).

19. Тюпакова, Н. Н. Проблемы налогового регулирования инвестиционных процессов в экономике России / Н. Н. Тюпакова // Теория и практика общественного развития: научный журнал. – ООО «Издательский дом «ХОРС». – 2011. – №2. 0,52 п.л.

Статьи и тезисы докладов в других изданиях

20. Тюпакова Н. Н. Налоговое бремя предприятий / Н.Н. Тюпакова // Проблемы бухгалтерского учета, аудита и налогообложения, перспективы развития финансовой системы. Сб. докл. Краснодар: изд-во КГАУ, 2000. 0,4 п.л.

21. Тюпакова, Н. Н. Особенности налогообложения крестьянских (фермерских) хозяйств // Сельские зори. – 2003. №3. 0,3 п.л.

22. Тюпакова, Н. Н. Специфика налогообложения сельскохозяйственного производства / Н. Н. Тюпакова, О. Ф. Бочарова // Современные проблемы развития экономики и социальной сферы России: Матер. Всерос. науч.-практ. конф. Ставрополь: Изд-во СтГАУ, 2004. 0,3 п.л. (авт. – 0,2 п.л.).

23. Тюпакова, Н. Н. Налоговое планирование в системе минимизации налогового бремени / Н. Н. Тюпакова, О. Ф. Бочарова // Юг России в пере-крястье напряжений: Матер. Всерос. науч.-практ. конф., ч.1. – Краснодар: Изд-во ЮИМ, 2004. 0,4 п.л. (авт. – 0,3 п.л.).

24. Тюпакова, Н. Н. Налоговая нагрузка на финансовые результаты предприятия / Н. Н. Тюпакова, О. Ф. Бочарова // Исследование методологических основ научных знаний: Сб. тр. Краснодар: Изд-во КубГАУ. – 2005. Вып. 417 (445). 0,4 п.л. (авт. – 0,2 п.л.).

25. Тюпакова, Н. Н. Проблемы социальной защиты граждан в налоговой системе России // Проблемы становления правового государства в совре-

менной России. Матер. Всерос. науч.-практ. конф., ч.1. – Краснодар: ООО Компания «Атриум», 2005 – с.330. 0,5 п.л.

26. Тюпакова, Н. Н. Социальная значимость единого социального налога // Экономическая политика государства на Юге современной России: Матер. Междунар. научн. конф.: ч.2. – Краснодар: Изд-во КубГАУ, 2006. 0,2 п.л.

27. Тюпакова, Н. Н. Социальные платежи в налоговой системе России /Н.Н. Тюпакова // Фундаментальные и прикладные исследования кооперативного сектора экономики. – 2007. – №3. – 0,6 п.л.

28. Тюпакова, Н. Н. Роль единого социального налога в формировании доходов пенсионного фонда РФ /Н.Н. Тюпакова, Л.Н. Дроздова // Экономика России в условиях глобализации и вступления в ВТО: Матер. Междунар. научн. конф. Краснодар: Изд-во КубГАУ – 2007. 0,5 п.л. (авт. – 0,3 п.л.).

29. Тюпакова, Н. Н. Теоретические аспекты государственного регулирования агропромышленного комплекса /Н.Н. Тюпакова, А.А. Халяпин // Экономика России в условиях глобализации и вступления в ВТО: Матер. Междунар. научн. конф. Краснодар: Изд-во КубГАУ, 2007. 0,5 п.л. (авт. – 0,3 п.л.).

30. Тюпакова, Н. Н. Налоговое стимулирование как один из факторов решения проблем развития легкой промышленности в России /Н.Н. Тюпакова, А.М. Перчиц // Экономика России в условиях глобализации и вступления в ВТО: Матер. Междунар. научн. конф. Краснодар: Изд-во КубГАУ, 2007. 0,5 п.л. (авт. – 0,3 п.л.).

31. Тюпакова, Н. Н. Методологические основы функционирования налогов как финансово-экономической категории /Н.Н. Тюпакова // Экономика России в условиях глобализации и вступления в ВТО: Матер. Междунар. научн. конф. Краснодар: Изд-во КубГАУ – 2007. 0,5 п.л. (авт. – 0,3 п.л.).

32. Тюпакова, Н. Н. Единый социальный налог в доходах государственных внебюджетных фондов / Н. Н. Тюпакова, Е.А. Ефимова // Проблемы и перспективы реализации национальных проектов развития экономики России: Матер. Междунар. науч.-практ. конф.: ч.1. – Краснодар: Изд-во КубГАУ, 2008. 0,4 п.л. (авт. – 0,2 п.л.).

33. Тюпакова, Н. Н. Налоговое стимулирование предприятий легкой промышленности / Н. Н. Тюпакова, А.М. Перчиц // Проблемы и перспективы реализации национальных проектов развития экономики России: Матер. Междунар. научн.-практ. конф., ч.1. – Краснодар: Изд-во КубГАУ, 2008. 0,3 п.л. (авт. – 0,15 п.л.).

34. Тюпакова, Н. Н. Стратегия оптимизации налоговых платежей аграрного сектора края / Н. Н. Тюпакова, О.Ф. Бочарова // Проблемы и перспективы реализации национальных проектов развития экономики России: Матер. Междунар. науч.-практ. конф.: ч.2. – Краснодар: Изд-во КубГАУ, 2008. 0,4 п.л. (авт. – 0,2 п.л.).

35. Тюпакова, Н. Н. Косвенные налоги в налогообложении малого бизнеса / Н. Н. Тюпакова, Ю.Н. Старчак // Проблемы и перспективы реализации национальных проектов развития экономики России: Матер. Междунар.

науч.-практ. конф.: ч.2. – Краснодар: Изд-во КубГАУ, 2008. 0,3 п.л. (авт. – 0,2 п.л.).

36. Тюпакова, Н. Н. Сущность и объективная необходимость государственного регулирования сельского хозяйства / Н. Н. Тюпакова, А.А. Халяпин // Проблемы и перспективы реализации национальных проектов развития экономики России: Матер. Междунар. науч.-практ. конф.: ч.2. – Краснодар: Изд-во КубГАУ, 2008. 0,3 п.л. (авт. – 0,2 п.л.).

37. Тюпакова, Н. Н. Социальная концепция и пути совершенствования обязательного страхования / Н. Н. Тюпакова, Л.Н. Дроздова // Проблемы и перспективы реализации национальных проектов развития экономики России: Матер. Междунар. науч.-практ. конф.: ч.2. – Краснодар: Изд-во КубГАУ, 2008. 0,4 п.л. (авт. – 0,2 п.л.).

38. Тюпакова, Н. Н. Правовые проблемы реализации реформы налоговой системы России / Н. Н. Тюпакова // Современная стратегия социально-экономического развития России: вопросы экономики и права. Междунар. науч.-практ. конф.: ч.2. – Краснодар: Изд-во КубГАУ, 2008. 0,4 п.л.

39. Тюпакова, Н. Н. Два режима налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей: что лучше выбрать? / Н. Н. Тюпакова, О. Ф. Бочарова // Налоговые и финансовые известия Кубани: ежемес. журнал. – 2008. №12. 0,6 п.л. (авт. – 0,4 п.л.).

40. Тюпакова, Н. Н. Правовые проблемы реализации реформы налоговой системы России / Н. Н. Тюпакова // «Современная стратегия социально-экономического развития России: вопросы экономики и права». Материалы Междун. науч. конф. – Коллективная монография, 8 -12 октября 2008. Сочи. / Краснодар, ЮИМ, 2008. – 552 с. (авт. – 0,45 п.л.).

41. Тюпакова, Н. Н. Оценка налогового бремени организации / Н. Н. Тюпакова, Е.А. Ефимова // «Современная стратегия социально-экономического развития России: вопросы экономики и права». Сборник материалов Междун. науч. конф. – Часть 2, 8 -12 октября 2008. Сочи. / Краснодар, ЮИМ, 2008. – 362 с. 0,4 п.л. (авт. – 0,2 п.л.).

42. Тюпакова, Н. Н. Модель элементной структуры налога в налоговой системе России / Н. Н. Тюпакова // «Конкурентоспособность российской экономики: факторы роста и императивы развития». Сборник материалов XXVI Междунар. науч.-практ. конф. – Часть 3. – Краснодар, Изд-во КубГАУ, 2009. – 446 с. (0,4 п.л.).

43. Тюпакова, Н. Н. Налогообложение сельскохозяйственных товаропроизводителей требует совершенствования / Н. Н. Тюпакова, О.Ф. Бочарова // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2009. – №4. 0,6 п.л. (авт. – 0,3 п.л.).

44. Тюпакова, Н. Н. Методологические аспекты формирования налогового механизма в сельском хозяйстве / Н. Н. Тюпакова, О.Ф. Бочарова // «Экономика и управление: проблемы развития» Сборник научных трудов по материалам Междунар. науч.-практ. конф.: г. Волгоград, 25-26 ноября 2009 г.: В 3 ч. Ч. III. – Волгоград: Волгоградское научное издательство, 2009. – 211 с. 0,34 п.л. (авт. – 0,17 п.л.).

45. Тюпакова, Н. Н. Проблемы администрирования специальных налоговых режимов / Н. Н. Тюпакова, Е.К. Готишан // «Экономика и управление: проблемы развития» Сборник научных трудов по материалам Междунар. науч.-практ. конф.: г. Волгоград, 25-26 ноября 2009 г.: В 3 ч. Ч. III. – Волгоград: Волгоградское научное издательство, 2009. – 211 с. 0,4 п.л. (авт. – 0,21 п.л.).

46. Тюпакова, Н. Н. Проблемы малого предпринимательства в условиях льготных режимов налогообложения/ Н. Н. Тюпакова, Е.К. Готишан // «Экономико-правовые аспекты стратегии модернизации России: к эффективной и нравственной экономике». Сборник научных статей по материалам Междунар. науч. конф.: г. Сочи (Адлер), 30 сентября – 4 октября 2009 г.: - Краснодар: ЮИМ, 2009. – 368 с. 0,58 п.л. (авт. – 0,29 п.л.).

47. Тюпакова, Н. Н. Проблемы косвенного налогообложения специальных налоговых режимов//«Экономико-правовые аспекты стратегии модернизации России: к эффективной и нравственной экономике». Коллективная монография по материалам Междунар. науч. конф.: г. Сочи (Адлер), 30 сентября – 4 октября 2009 г.: - Краснодар: ЮИМ, 2009. – 417 с. 0,35 п.л.

48. Тюпакова, Н. Н. Особенности налогообложения крестьянских (фермерских) хозяйств / Н. Н. Тюпакова, О. Ф. Бочарова // Налоговые и финансовые известия Кубани: ежемес. журнал. – 2010. №2. 1,33 п.л. (авт. – 0,7 п.л.).

49. Тюпакова, Н. Н. Особенности учета и администрирования специальных налоговых режимов в Российской Федерации / Н. Н. Тюпакова, Е.К. Готишан // «Актуальные проблемы налоговой политики». Сборник научных трудов по материалам II Междунар. науч.-практ. конф.: г. Харьков, 16 апреля 2010 г.: - Харьков: из-во ХНЭУ, 2010. – 212 с. 0,37 п.л. (авт. – 0,18 п.л.).

50. Тюпакова, Н. Н. Влияние налогообложения на уровень и качество жизни сельского населения России / Н. Н. Тюпакова, Е.А. Ефимова // «Актуальные проблемы налоговой политики» Сборник научных трудов по материалам II Междунар. науч.-практ. конф.: г. Харьков, 16 апреля 2010 г.: - Харьков: из-во ХНЭУ, 2010. – 212 с. 0,34 п.л. (авт. – 0,17 п.л.).

51. Тюпакова, Н. Н. Методологические проблемы администрирования налога на добавленную стоимость / Н. Н. Тюпакова, О. Ф. Бочарова, Е.К. Готишан // «Проблемы функционирования и развития экономики регионов Северного Кавказа и ЮФО: вызовы и решения» Сборник научных трудов по материалам Междунар. науч.-практ. конф.: г. Нальчик, 12-16 мая 2010 г.: Краснодар, 2010. – 533 с. 0, 87 п.л. (авт. – 0,29).

10 ~